الجرائم الضريبية




مكتبة غريب طوس

الجرائم الضريبية

الدكتور

ياسر حسين بهنس

الطبعة الأولى

١٤٣٦هـ - ٢٠١٥م



جميع حقوق الطبع محفوظة

لا يجوز نسخ أو استعمال أي جزء من هذا الكتاب في أي شكل من الأشكال أو بـأي وسيلة من الوسائل - سواء التصويرية أم الإليكترونية أم الميكانيكية بمـا في ذلـك النسخ الـفـوتـوغـرافي أو التسجيل على أشرطة أو سواها وحفظ المعلومات واسترجاعها - دون إذن خطي من الناشر

رقم الإيداع

2014/23880





جمهورية مصر العربية

الجيزة - 6 أكتوبر - الحي الخامس - ش 13
002 (02) 383 767 64
002 010 440 490 6
00966 543 044 662
www.ascpublishing.com
info@ascpublishing.com
markez.derasat@gmail.com

بسم الله الرحمن الرحيم

"يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُواْ أَطِيعُواْ اللّهَ وَأَطِيعُواْ الرَّسُولَ وَأُوْلِي الأَمْرِ مِنكُمْ فَإِن تَنَازَعْتُمْ فِي شَيْءٍ فَرُدُّوهُ إِلَى اللّهِ وَالرَّسُولِ إِن كُنتُمْ تُؤْمِنُونَ بِاللّهِ وَالْيَوْمِ الآخِرِ ذَلِكَ خَيْرٌ وَأَحْسَنُ تَأْوِيلاً"

صدق الله العظيم

(النساء: (59))

إهداء

إلى...روح أمي الطاهرة. اسـكنها الله تعالى فسـيح جناته.

إلى...رمـز العطـاء والحنان والدى. أطـال الله تعالى في عمره.

إلى...من سـاعدوني في الصغر وشـجعوني في الكبر إخوتى.

إلى...مـن وقفت بجانبـي ودفعتني للأمام زوجتى.

إلى...من ادخلا عـلّى الفرح والسرور بناتى.

إلى...كل مـن تفضل مسـهماً في أنجاز هذا البحث.

أهدي ثمـرة عملي المتواضع

د/ياسر بهنس

مقدمة

إذا كان القانـون بصفـة عامـة يهـدف إلى تحقيـق العدالـة والاسـتقرار بـين أفـراد المجتمـع مـن خـلال عنايتـه بتنظيـم المعامـلات بـين الأفـراد وبينهـم وبـين الدولـة، فالقانـون الضريبـي يهـدف مـن وراء فـرض الضريبـة تحقيـق العدالـة والاسـتقرار بـين الأفـراد مـن ناحيـة، وبـين الأفـراد والدولـة مـن ناحيـة أخـرى بخصـوص الضريبـة، مـن خـلال تنظيمهـا، بالأخـذ مـن المسـتطيع الـذى يمـارس نشـاطاً يـدر عليـه دخـلاً، وإعطـاء غـير المسـتطيع، مـن خـلال إيجـاد فـرص عمـل لـه، أو إقامـة المشروعـات التـى تحقـق منفعـة للمواطنـين، أو الإنفـاق عـلى المؤسسـات العامـة.

فالضريبــة فريضــة ماليــة يدفعهــا الفــرد جــبراً إلى الدولــة مســاهمة منــه في التكاليــف والأعبــاء العامــة بصفــة نهائيــة دون أن يعــود عليــه نفــع خــاص مقابــل دفــع الضريبــة [1]، وتفرضهــا الدولــة بمــا لهــا مــن ســلطة وســيادة ، وتســتخدم حصيلتهــا لتمويــل النفقــات العامــة. وتقصــد الدولــة مــن الضرائــب تقديــم الخدمــات العامــة للمواطنــين تحقيقــاً للمصلحــة والمنفعــة لهــم. إذ أن الدولــة في العــصر الحديــث قــد تحولــت مــن الدولــة الحارســة التــي يقتــصر دورهــا في حمايــة الحــدود الخارجيــة والأمــن الداخــلي، إلى الدولــة المتدخلــة التــي يمتــد دورهــا إلى

(1) د/زين العابدين ناصر - علم المالية العامة والتشريع الضريبي - طبعة 1982 - مطبعة جامعة عين شمس - ص 156.

شـئون جميـع أفـراد الدولـة. وتعتـبر الضريبـة في الوقـت الحـاضر مـن أهـم مـوارد الدولـة ولا غنـى لهـا عنهـا، وتجـد أساسـها القانـوني في أن قيـام الدولـة ضروري للأفـراد، ومـن ضرورات قيـام الدولـة وبقائهـا وجـود المـال لإنفاقـه عـلى حاجـات المجتمـع وأفـراده الذيـن لا غنـى لهـم عنهـا كحاجاتهـم إلى تحقيـق الأمـن الداخـلي والقـوة اللازمـة للـردع الخارجـي أو لحمايـة حـدود الدولـة مـن الخـارج، وتحقيـق العدالـة بـين الأفـراد عـن طريـق إنشـاء المؤسسـات القضائيـة، فمصلحـة المجتمـع تقتـضي إيجـاد المـال للدولـة لتسـد هـذه الحاجـات.

كـما أن مـن مقتضيـات التضامـن الاجتماعـي بـين الأفـراد يوجـب عليهم المسـاهمة في إيجـاد المـال الـلازم لتحقيـق خدمـات أخـرى ككفالـة الفقـراء والمحتاجـين مـن أفـراد المجتمـع وللخدمـات الصحيـة والتعليميـة لجميـع أفـراد المجتمـع [1].

كـما تعـد الضريبـة أداة مهمـة مـن أدوات السياسـة الماليـة، حيـث لم يعـد يقتـصر دورهـا عـلى الهـدف المـالي، بـل اتسـعت أهدافهـا لتشـمل أهدافًـا اقتصاديـة واجتماعيـة وسياسـية في ظـل تطـور مفهـوم ووظيفـة الدولـة الحديثـة، ويـأتي في مقدمـة هـذه الأهـداف تحقيـق التـوازن الاقتصـادي والاجتماعـي، وتعجيـل عمليـة التنميـة، وإعـادة توزيـع الدخـل، ومعالجـة الـدورات الاقتصاديـة، وتشـجيع فـروع الإنتـاج، وتحفيـز الادخـار والاسـتثمار وفـق أولويـات التنميـة.

وتعمـل الـدول جاهـدة عـلى تحصيـل الضرائـب لتحقيـق الأهـداف السـابقة، وتواجـه فى نفـس الوقـت مشـكلة تهـرب المواطنـين مـن سـداد الضريبـة[2]،

---

(1) د/ عبد الحميد الشواربى - الجرائم المالية والتجارية. منشأة دار المعارف بالإسكندرية- طبعة 1989. ص 4.

(2) فالواقع يؤكد أن كثير من الممولين سواء في البلدان المتقدمة أو النامية يعملمون جاهدين للتخلص من العبء الضريبي بكافة السبل، ويرجع الكثير هذا التخلص لأسباب عدة منها: عدم عدالة الالتزامات الضريبية، وعدم الشعور بالإستفاده المباشرة أو العائد الذى يعود عليه من الضريبية التى يدفعها، وأن من يتهرب لم يناله أى عقاب جراء تهربه، وارتفاع الشرائح الضريبية. ولا يقتصر التهرب على الـدول النامية فحسب بل إن التهرب الضريبي شمل كذلك الـدول المتقدمة، وإن كان التهرب فى الدول النامية أكثر منه فى الدول المتقدمة، وذلك لضعف الوعى الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى ضعف الجهاز الضريبي القائم على تطبيق قوانين الضرائب. فقد حذر تقرير اقتصادي=

وتؤثـر مشـكلة التهـرب الضريبـي تأثـيراً كبـيراً عـلى مـوارد الدولـة وعـلى الأداء الاقتصـادي. ويتخـذ التهـرب الضريبـي عـدة أشـكال منهـا:

- إخفـاء النشـاط كليـاً بحيـث لا يصـل عنـه أي معلومـات لمصلحـة الضرائـب وبالتـالي لا يدفـع عنـه أيـة ضرائـب عـلى الإطـلاق.
- إخفـاء كل مـا هـو ممكـن مـن رقـم الأعـمال في بعـض بيانـات الممـول التـي يقدمهـا إلى مصلحـة الضرائـب مـن خـلال إقـراره الضريبـي.
- زيـادة النفقـات والتكاليـف عـلى نحـو وهمـي حيـث يتـم زيـادة تكاليـف المـواد المسـتخدمة فى عمليـة الإنتـاج، أو فى الحصـول عـلى الربـح، وزيـادة المصاريـف الإداريـة.
- كـثرة التشريعـات الضريبيـة وعدم فهمها من جانب الممول البسـيط.
- عـدم عدالة الالتزامـات الضريبية بين الممولين.
- عـدم الشـعور بالإسـتفاده المبـاشرة أو العائـد الـذى يعـود عـلي الممـول مـن الضريبيـة التـى يدفعهـا، وأن مـن يتهـرب لم ينالـه أى عقـاب جـراء تهربـه.
- ارتفـاع الشرائـح الضريبيـة، حيـث كانـت تصـل فى مـصر فى بعـض الأوقـات إلى أكـثر مـن 4 % [(1)].

= صدر أخيراً عن عمليات التهرب من دفع الضرائب وهروب الأموال بطريقة غير شرعية من قبل الشركات والأفراد في البلدان الفقيرة وهذا ما يكلف البلدان النامية ما مقداره 5 مليار دولار سنويا وهذه الخسارة تتجاوز ما تحصل عليه هذه البلدان من مساعدات مالية من الخارج. وحسب التقرير الذي أصدرته «شبكة العدالة الضريبية» أخيرا تحت عنوان «استقطع الضرائب منا إن كنت تستطيع» يمكن تلمس الكيفية التي أصبحت الضرائب ساحة قتال أساسية في محاربة الفقر على المستوى العالمي. ويشدد التقرير على حاجة البلدان الفقيرة لرفع معدلات جباية الضرائب إذا كانت حقا تريد الهروب من دائرة الفقر. جريدة الشرق الأوسط الخميـس 18 شعبـان 1426 هـ 22 سبتمبر 5 العدد 9795.

(1) ولعل أكـثر أسباب التهرب الضريبي فى مصر فى نظرى هو استهانة الممولين بالعقوبة المقررة للتهرب الضريبي ليس من ناحية شدة العقوبة فالعقوبة بالطبع شديدة فكانت فى القانون الملغى جناية وأصبحت فى القانون الحالى جنحة، وإنما يرجع السبب الحقيقى وراء تهرب البعض=

كـما أن مـن أسـباب التهـرب كذلـك نقـص الوعـى الضريبـي لـدى المواطنـين، والمسـئول الأول عـن ذلـك وسـائل الإعـلام المختلفـة، ومصلحـة الضرائـب فى المقـام الأول، فالكثـير مـن المتهربـين يتهربـون مـن الضرائـب بسـبب قلـة المعلومـات الكافيـة عـن الضرائـب الملتزمـين بهـا، والغـرض مـن فـرض الضريبـة عليهـم. لذلـك فـإن العـبء يقـع عـلى وسـائل الإعـلام المختلفـة ومصلحـة الضرائـب التـى يجـب عليهـما توفـير المعلومـات الكافيـة التـى تعـين المولـين عـلى فهـم التزاماتهـم وتشـجعهم عـلى الإذعـان والخضـوع الطوعـى فى أداء الضريبـة.

ويـؤدي التهـرب الضريبـي إلى نقـص في مـوارد الدولـة وبالتـالي إلى إضعـاف قدرتهـا عـلى القيـام بوجباتهـا المختلفـة، ويدفعهـا للبحـث عـن مصـادر أخـرى لتأمـين حاجـة الدولـة المتزايـدة للإنفـاق منهـا، مثـل تخفيـض الدعـم أو إلغـاؤه أو رفـع الأسـعار بالنسـبة لمـا تحتكـره الدولـة مـن مـواد، أو إلى الاقـتراض بنوعيـه الخارجـي والداخـلي.

= من الضريبة وهو ما لمسته بحكم عملى فى الفجوة بين إدارة مكافحة التهرب الضريبي والمأموريات المختصة. فإدارة المكافحة ينتهى دورها عند إحالة المتهرب إلى محكمة الجنايات ولا توجد ثمة متابعة بعد ذلك ولا تنسيق بينها وبين المأموريات المختصة بالنسبة للقضايا المحالة إلى المحاكم ولا بالأحكام التى صدرت حتى تقوم المأموريات بدورها بمتابعة تنفيذ هذه الأحكام ومطالبة المتهرب بالضريبة وبمبلغ التعويض المحكوم به. ومن الأسباب الأساسية كذلك في وجود التهرب كذلك كثرة التشريعات الضريبية وعدم فهمها من جانب الممولين وذلك فإن تبسيط النظم الضريبية تحتل أولى اهتمامات معظم الدول المتقدمة والنامية فى السنوات الأخيرة كما أن الهيئات الدولية الراغبة في الإصلاحات المالية والاقتصادية كالبنك الدولى وصندوق النقد الدولى تولى أهمية خاصة للتبسيط الضريبي كأحد عناصر نجاح الإصلاح الضريبي. كما أن من أسباب التهرب الضريبي ولعله السبب الأهم هو إهمال الإدارة الضريبية ذاتها المتمثل في عدم الالتزام بقواعد فرض الضريبة ومنها سنوية الضريبة وعدالتها وذلك من خلال أن هذه الإدارة لا تحاسب الممول عن كل سنة على حده بل لقد جرى العمل داخل مصلحة الضرائب على محاسبة الممول على عدد من السنوات جملة واحدة من خلال محاضر أعمال واحدة من الممكن أن تكون في سنوات خارج سنوات المحاسبة أو على الأقل بعيدة تماما عن سنوات المحاسبة، وبعد المحاسبة البعيدة تماما عن الواقع يأتى دور سداد الضريبة ويفاجىء الممول بمبالغ طائلة عن سنوات عديدة، ولا يكون في استطاعته دفع هذه الأموال، التى كان من السهل عليه دفعها لو جاءت عن كل سنة على حده. وعدم عدالة المحاسبة تتمثل في معاملة عدد كبير من الممولين معاملة واحدة أخذا بما يسمى حالات المثل بالرغم مما قد يكون بينهم من تفاوت في الربح. كل هذه الأمور تجعل الممول يتهرب من الضريبة أو على الأقل يسعى إلى إنهاء نشاطه، والتنصل مما فرض عليه من ضريبة.

وتتطلب مكافحة التهرب الضريبي معالجة أسبابه ومن هذه الأسباب إصدار تشريعات ضريبية تتسم بالوضوح والبساطة، وتخفض معدلات الضريبة، ورفع كفاءة الكادر المطبق لقانون الضريبة، وتحسين جذري لرواتبهم وتعويضاتهم، وإيجاد تقاليد جديدة لاختيار هذه الكوادر تعتمد على الكفاءة والنزاهة أولاً، ورفع كفاءة التجهيزات المكتبية وخاصة التجهيزات الالكترونية وربط مصر بشبكة ضريبية موحدة، وتطبيق الرقم الضريبي الموحد.

ولقد عملت الدولة جاهدة لتفادى ظاهرة التهرب الضريبي وذلك منذ إنشاء مصلحة الضرائب بالقرار الوزارى سنة 1938، فبعد أن استردت مصر سلطتها المالية والتشريعية بإبرام اتفاقية مونتريه بسويسرا فى 1937/5/8 وهى تحاول مسايرة الركب العالمى فى الأخذ بالنظم الضريبية العالمية لمنع التهرب من الضريبة. فأصدرت القانون 14 لسنة 1939 فرضت بمقتضاه مجموعة من الضرائب النوعية على الدخول تبعا لمصادرها. ثم حل نظام الضرائب النوعية المتوجه بضريبة عامة على الدخل محل الضرائب النوعية البحت عام 1949 بصدور القانون 99 لستة 1946 بفرض ضريبة تكميلية إلى جوار الضرائب النوعية السائدة على مجموع الدخل الذى يحصل عليه الممول من مختلف المصادر إذا تجاوز حداً معيناً [1]. وتعد الضريبة الموحدة أحد الأسباب التى تحارب التهرب الضريبي.

ورغم العديد من الندوات والمؤتمرات للمطالبة بالأخذ بنظام الضريبة الموحدة إلا أن هذا النداءات لم تجد لها صدا إلا بصدور القانون رقم 157لسنة 1981 فقد مهد هذا القانون إلى الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة بما أورده من أوضاع وأحكام تتلاءم مع تطبيق نظام الضريبة الموحدة، فقد أفرد كتاباً مستقلاً للضرائب التى تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين وكتاباً آخر

(1) د/عبد الباسط وفا - المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 - بدون دار نشر - ص23 .

نظـم المعاملـة الضريبيـة لأربـاح الـشركات، كـما الـزم الممـول بتقديـم إقـرار ضريبـى واحـد يحـوى كافـة إيراداتـه المحققـة مـن مختلـف المصـادر، فضـلاً عـن ذلـك فقـد حـرص القانـون عـلى تشـجيع إمسـاك الدفاتـر المنتظمـة، حيـث الـزم مصلحـة الضرائـب بالاعتـداد بالإقـرارات المسـتندة إلى دفاتـر منتظمـة متـى تـم إعدادهـا وفقـا لأصـول المحاسـبة السـليمة واعتمـدت مـن أحـد المحاسـبين.

وبصـدور القانـون 187لسـنة 1993 المعـدل للقانـون سـالف الذكـر بـدا التنظيـم الضريبـي المـصرى يشـهد المرحلـة الأخـيرة مـن مراحـل التطـور التـى يمـر بهـا أى تشريـع مقـارن للضريبـة عـلى دخـل الأشـخاص الطبيعيـين وهـو التوجـه نحـو تغليـب نظـام الضريبـة الموحـدة، حيـث تضمـن أحـكام الضريبـة الموحـدة وأحلهـا محـل الأحـكام الـواردة بالكتـاب الأول مـن القانـون 157 لسـنة 1981. وبحلـول سـنة 5 يمكـن القـول بـأن التطـور الضريبـي نحـو نظـام الضريبـة الموحـدة قـد وصـل إلى نضجـه، وذلـك بصـدور القانـون 91 لسـنة 5 الـذى حـل محـل القانـون الأخـير والـذي تـم فيـه تجميـع كافـة مصـادر دخـل الأشـخاص الطبيعيـين تقريبـاً لتخضـع لسـعر واحـد [1]. وقـد تضمـن القانـون 91 لسـنة 5 [2] بالإضافـة إلى التأكيـد عـلى الأخـذ بنظـام الضريبـة الموحـدة، تخفيـف العـبء عـلي كاهـل المموليـن تدعيـما للثقـة التـي حرصـت مصلحـة الضرائـب عـلى توفيرهـا بينهـا

---

(1) المرجع السابق ص 24. يقصد بالضريبة الموحدة ذلك النظام الضريبي الذى يقوم على أساس فرض الضريبة دفعة واحدة على أساس الدخل الكلى الذى يحصل عليه الممول من كافة المصادر، خلال مدة معينة عادة ما تكون سنة كاملة. كسعر الضريبة، والإقرار الضريبي، والجهة الضريبية التى يحاسب أمامها، وإجراءات الربط والتقدير والطعن والتحصيل. وفى هذا الصدد تشير الدراسات المقارنة إلى أن النظم الضريبية تبدأ عادة بالضرائب النوعية، ثم تتوجه لضريبة عامة على الدخل، ولا يلجا لنظام الضريبة الموحدة إلا فى مراحل متقدمة من الرقى والتطور الضريبي نظرا لأنها تتطلب جهاز ضريبى ذو كفاءة فنية معينة توهله للمحاسبة على الأنواع المختلفة من الدخول فضلا عن المتطلبات الفنية والتنظيمية الأخرى التى يتطلبها هذا النظام (التوسع فى إمساك الدفاتر المنتظمة حتى يمكن الجهاز الضريبي من حصر الإقرارات والنفقات بدقة وسرعة ملحوظة) ومتى أمكن للمجتمع أن يوفر اعتبارات وضمانات تطبيق نظام الضريبة فإنه لا يتوانى عن تطبيقه، حتى يمكن الحصول على المزايا العديدة التى لا يمكن تجاهلها.

(2) صدر قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 في 9/6/2 5 وصدرت اللائحة التنفيذية للقانون بموجب قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 5 في 27/12/ 5 وأصدرت مصلحة الضرائب العامة الإقرارات الضريبة الخاصة بالقانون رقم 91 لسنة 5 في النموذجين 27، 28 في يناير 6.

وبـين والممولـين. ويظهـر هـذا جليـاً مـن خـلال تـرك القانـون الإقـرار الضريبـي إلى الممـول نفسـه واعتـبر هـذا الإقـرار صادقـا إلي أن يثبـت العكـس. وهـذا في حـد ذاتـه تحـول مـن نظـام الربـط الإداري الـذي كان سـائدا في قوانـين الضرائـب منـذ القانـون 14 لسـنة 1939 حتـى صـدور هـذا القانـون، وكان الكثـير يصـف نظـام الربـط الإداري بأنـه ربـط جـزافي وعلاقـة غـير متوازنـة بـين الممـول والمصلحـة، حيـث أن الممـول كان يحـاول إخفـاء حقيقـة أرباحـه ومأمـور الضرائـب يعاملـه عـلي هـذا الأسـاس ويحـاول أن يبالـغ في تقديـره لأربـاح الممـول.

وقـد جـاء هـذا القانـون ليقـضى عـلى هـذا الوضـع حيـث أن إقـرار الممـول أصبـح يحـترم كـما هـو مقـدم مـن الممـول بحيـث أصبـح الممـول هـو الـذي يحـدد إيراداتـه ومصروفاتـه إلي أن يصـل إلي صـافي الربـح ثـم يحسـب ضريبتـه عـلي هـذا الأسـاس ويسـددها للمصلحـة، ويعـد في هـذه الحالـة إقـرار الممـول سـنداً تنفيذيـاً للتحصيـل. كـما ألغـي القانـون الفحـص الشـامل لكافـة إقـرارات الممولـين وأصبـح الفحـص حاليـا بنظـام العينـة بنـاء عـلي معايـير يتـم وضعهـا بالحاسـب الآلي الـذي يحـدد وفقـا لهـذه المعايـير العينـة التـي يتـم فحصهـا خـلال العـام. كذلـك أوجـد القانـون الجديـد تحـدٍ آخـر مـن الثقـة في الممـول بإلـزام المصلحـة بإيجـاد إدارة تقـوم بإصـدار القـرارات المسـبقة بنـاء عـلي مـا يقدمـه لهـا الممـول الـذي يريـد بـدء نشـاط أيـاً كان نوعـه لمسـاعدته عـلي معرفـة كيفيـة معاملتـه ضريبيـا لتحقيـق نـوع مـن الشـفافية وهـى إدارة خدمـة الممولـين. ولم يجعـل عـبء الإثبـات دائمـا - كـما كان - عـلى الممـول، بـل حـدد الحـالات التـي يقـع عـبء الإثبـات فيهـا عـلي المصلحـة، وحـالات أخـرى يقـع عـلي الممـول عـبء الإثبـات [1].

(1) فجاءت المادة (129) بالحالات التي يقع على المصلحة عبء الإثبات فيها وهى:
1- تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الإعتداد به إذا كان مقدما طبقا للشروط والأوضاع المنصوص عليها فى المادتين (83 و84) من هذا القانون ومستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادىء محاسبية مبسطة منبثقة منها، ومراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن.2- تعديل الربط وفقا للمادة (9 من هذا القانون.3- عدم الإعتداد بالإقرار إذا كان معتمدا من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر وفقا لأحكام المادة (78) من هذا القانون. وأوردت المادة (13) الحالات التي يقع عبء الإثبات فيها على الممول وهـى: 1- قيام المصلحة بإجراء ربط تقديرى =

بالإضافـة إلى ذلـك فقـد كان مـن أهـداف القانـون إلغـاء النظـرة العدائيـة مـن قبـل المولـين لمصلحـة الضرائـب التـى ظلـت لسـنوات طويلـة، وكذلـك تعديـل غايـة ووظيفـة مصلحـة الضرائـب. فقـد ظلـت الإدارة الضريبيـة لسـنوات طويلـة تـرى أن غايـة وظيفتهـا هـى تحصيـل أكـبر قـدر ممكـن مـن الضريبـة، ومـن ثـم يقـاس نجـاح الإدارة الضريبيـة بمقـدار مـا تحصلـه فعـلا مـن ضرائـب بغـض النظـر عـن أسـلوب تحقيـق هـذا الهـدف أو مـدى رضـاء المولـين عـن أداء الإدارة. ومـا يرتبـه عليهـم مـن أعبـاء نفسـية وماليـة تزيـد مـن تكاليـف القانـون الضريبـي. وقـد أخـذت هـذه النظـرة تتغـير فى السـنوات الأخـيرة بعـد صـدور هـذا القانـون، حتـى لوحـظ أن تقليـل تكاليـف الالتـزام الضريبـي وزيـادة كفـاءة الإدارة فى أداء عملهـا يحقـق وفـرة الإيـرادات، ويقلـل مـن فـرص التهـرب مـن الضريبـة [1].

= للضريبة وفقا للمادة 9 من هذا القانون.2- قيام الممول بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي. 3- إعتراض الممول على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية. بالإضافة إلى ذلك وتوطيداً للعلاقة بين مصلحة الضرائب والممول وضع القانون آلية جديدة لإنهاء الخصومات في المنازعات المنظورة لدي جميع المحاكم على اختلاف درجاتها والمقيدة قبل أول أكتوبر عام 4 بين المصلحة والممولين والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة حيث قرر انقضاء الخصومة في جميع هذه الدعاوى دون سداد أية مبالغ إذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يتجاوز مبلغ الـ آلاف جنيه وألا يتمسك الممول باستمرار الخصومة بالدعوى.. ولا يترتب علي انقضاء الخصومة حق للممول في استرداد ما سبق سداده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها. وكذلك بالنسبة للدعاوى المنظورة أمام المحاكم قبل أكتوبر 4 وتزيد وعاء الضريبة عن آلاف جنيه فقد حدد القانون التصالح فيها وفقا للشرائح الآتية: الشريحة الأولى % من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة علي الوعاء المتنازع عليه إذا بلغ الوعاء حتىألف جنيه. الشريحة الثانية ما يجاوز الـألف جنيه حتى 5 ألف جنيه من الوعاء السنوي المتنازع عليه يتم سداد 25 % من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة. الشريحة الثالثة ما يجاوز الـ 5 ألف جنيه يتم سداد نسبة 4 % من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة. ويترتب علي وفاء الممول بالنسب المقررة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها. وفي جميع الأحوال إذا كانت النسب تزيد علي المبالغ الواجب أداؤها فلا يحق للممول المطالبة باسترداد ما يزيد علي هذه النسب. وفقا للمادة السادسة منه.

(1) (د/ رمضان صديق - الإدارة الضريبية الحديثة - دار النهضة العربية 2 5 ص 5، 6. فقد كان من أهـداف القانون أن ينشأ إدارة ضريبية متطورة جيدة تطبق التشريعات بكفاءة وحيدة ونزاهة ويكون دورها الأساسي هو دعم الثقة بينها وبين الممولين، ولا يقتصر دورها على جباية الضريبة بأي صورة وبأى وسيلة بغض النظر عن مشروعيتها. وقد أصبح من المتفق عليه أن الارتباط وثيق الصلة بين السياسات الضريبية والإدارة الضريبية، وبالتالي فإن الاهتمام بـالإدارة الضريبية يجب أن تكون =

فـالإدارة الضريبيـة الحديثـة هـي التـي تقـوم بمعاونـة الممـول فى الوصـول إلى سـداد الضريبـة المفروضـة عليـه، مـن خـلال توجيهـه وليـس مـن خـلال اسـتعداءه. فمصلحـة الضرائـب ليسـت شريـكاً للممـول ومـن ثـم لا يحـق للمصلحـة أن تتدخـل فى إدارة هـذه المنشـاة ويقتـصر دورهـا عـلى مراقبـة بيانـات المنشـاة بقصـد منـع التهـرب مـن الضريبـة [1]. ولا تعتـبر الجـزاءات والعقوبـات التـى يقررهـا التشريـع الضريبـي هـى وحدهـا الدافـع إلى إلـزام الممـول بالقانـون خشـية فرضـه عليـه. بـل إن هنـاك مـن العوامـل النفسـية والخلقيـة التـى تجعـل بعـض المموليـن يلتزمـون بالقانـون لقناعتهـم بأهميـة الضريبـة للمجتمـع، أو لمـا يحققـه هـذا الالتـزام مـن رضـاء نفـسى بأنهـم يسـاهمون فى رفعـة أوطانهـم، أو أن تهتـز مكانتهـم الاجتماعيـة عنـد اكتشـاف تهربهـم مـن أداء الضريبـة [2]. وهـذا مـا فطـن إليـه القانـون محـل البحـث بمـا حـاول إليـه مـن تعميـق فكـرة انتـماء الفـرد إلى الدولـة، وتقديـر الـدور الـذى تلعبـه الضريبـة بالنسـبة إلى الدولـة والمواطنـين عـلى حـد سـواء.

وبعـد هـذا العـرض للتعريـف بالضريبـة، والتعريـف بالقانـون 91 لسـنة 5 مجـال بحثنـا، نتطـرق إلى بيـان الجرائـم التـي جـاء بهـا هـذا القانـون والعقوبـات المقـررة لـكل منهـا. وقبـل أن نتطـرق إلى ذلـك نـود أن نتطـرق أولا إلى الحديـث عـن الجانـب الموضوعـي لقانـون العقوبـات مـن ناحيـة التجريـم والعقـاب، لـنرى مـدى مطابقـة هـذا القانـون أو مخالفتـه للقواعـد العامـة في القانـون الجنـائى مـن ناحيـة تطبيـق القانـون الضريبـي، وأسـباب الإباحـة، وموانـع المسـئولية إلى غـير ذلـك مـن موضوعـات القسـم العـام. ثـم للجانـب الاجـرائى منـه مـن ناحيـة الضبـط القضـائي الضريبـي والتحقيـق والتفتيـش، وأسـباب انقضـاء الدعـوى

= سابقا أو متزامنا مع وضع السياسة الضريبية لأنه بمجرد وضع القانون الضريبي فإن الإدارة الضريبية تقوم بدورها فى تنفيذ هذا القانون .

(1) (محكمة مصر المختلطة - ط رقم 2833 لسنة 71 ق مجموعة الجرف ج2 - ص427. مشار إليه فى الإدارة الضريبية الحديثة - د/رمضان صديق - المرجع السابق - ص 35.

(2) د/رمضان صديق - المرجع السابق - ص9.

الجنائيـة الضريبيـة، وغـير ذلـك مـن موضوعـات الإجـراءات الجنائيـة. منتهـين في نهايـة الأمـر إلى الشـق الخـاص مـن قانـون العقوبـات المتعلـق ببيـان كل جريمـة عـلى حـدة والعقوبـة المقـررة لهـا. وذلـك مـن خـلال الأبـواب التاليـة:

البـاب الأول: الأحكام الموضوعيـة للجريمة الضريبية.

البـاب الثاني: الأحكام الإجرائيـة للجريمة الضريبية.

البـاب الثالـث: جرائم التهـرب الضريبي الواردة في القانون.

الباب الأول

الأحكام الموضوعية للجريمة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

بداية نؤكد أنه لم يرد النص على الجرائم الضريبية في القسم الخاص من قانون العقوبات، وإنما تناول المشرع تحديد الأفعال المكونة لها، وبيان العقوبات الخاصة بها في حالة ارتكابها في القانون الضريبي رقم 91 لسنة 5. والسبب في استبعاد المشرع لهذه الجرائم من مجال الجرائم التي يتناول تنظيم أحكامها في القسم الخاص من قانون العقوبات يرجع إلى طبيعة تلك الجرائم التي تخالف المبادىء العامة لقانون العقوبات، بالإضافة إلى أن الجرائم الضريبية سريعة التغيير لا تتسم بالثبات أو الاستقرار لارتباطها بظروف اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية. فالمشرع يفرض عقابه على كافة الجرائم التي استقرت نظرته لها، أما الجرائم التي تختلف النظرة إليها باختلاف المجتمع وما يحيط به من ظروف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية فإن المشرع يفرد لها قواعد مغايرة تميزها عن غيرها.

كما أن من المصالح ما يتميز بطابع خاص يبرر وضع مجموعة من النصوص خاصة به تكون نظاماً مستقلاً إلى حد ما عن قانون العقوبات ويطلق عليها قانون العقوبات الخاص، ومن هذه النصوص تلك التي تحمى مصلحة الخزانة والتي يطلق عليها قانون العقوبات الضريبي، فهذه النصوص تتضمن

قواعـد قانونيـة تختلـف كثـيراً عـن الأحـكام العامـة التـي تخضـع لهـا نصـوص قانـون العقوبـات العـام. فالقانـون يعلـق رفـع الدعـوى في هـذه الجرائـم عـلى طلـب، ويجيـز التنـازل عنـه أحيانـا وأحيانـا أخـرى يجيـز التصالـح بعـد الحكـم البـات ووقـف تنفيـذ العقوبـة. فالقانـون الضريبـي لـه وضعـه الخـاص وذاتيتـه المسـتقلة، ولضـمان تطبيقـه عـلى الوجـه السـليم ينبغـي أن تفـرد لـه قواعـد خاصـة بعيـدة عـن القانـون العـام. ويهـدف المـشرع مـن وراء ذلـك أن تقـوم العلاقـة بـين المصلحـة وبـين المموليـن عـلى التفاهـم أولا وليـس عـلى القـسر والإجبـار [1]. ولذلـك وحتـى تقـوم هـذه العلاقـة عـلى التفاهـم قـرر القانـون قواعـد خاصـة في تطبيـق القانـون الضريبـي مغايـرة تمامـا لمـا هـو معمـول بـه في قانـون العقوبـات العـام، منهـا أن قيـام الجـاني بسـداد الضريبـة بعـد ارتكابـه للجريمـة لا يحـول دون قيـام جريمـة التهـرب أو الـشروع فيهـا إذ هـو سـداد لاحـق لوقـوع الجريمـة أو اكتـمال الـشروع. وإن كان السـداد قـد يعـد مـبرراً للتنـازل عـن الدعـوى الجنائيـة أو تمهيـداً لانعقـاد الصلـح بـين الجـاني ومصلحـة الضرائـب [2]. لذلـك كان لأبـد أن يفـرد المـشرع قواعـد خاصـة بتلـك الجرائـم تكـون بعيـدة نـوع مـا عـن قواعـد قانـون العقوبـات.

ونحــن في معــرض الحديــث عــن الجرائــم الضريبيــة ينبغــى أولا أن نعــرض للقواعــد العامــة لهــذه الجرائــم الــواردة في القســم العــام مــن قانــون العقوبــات، سـواء مـن ناحيـة النظريـة العامـة للتجريـم والعقـاب، أو مـن ناحيـة أركانهـا، أو مـن ناحيـة العقوبـة المقـررة لهـا، وذلـك مـن خـلال الفصـول التاليـة:

---

(1) د/ محمود محمود مصطفى - الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي. الطبعة الثانية - سنة -1979 ص6.

(2) د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 47. د/أحمد فتحي سرور - أصول قانون العقوبات - القسم العام - الطبعة الأولى والثانية 1971، 1972 - دار النهضة العربية - ص644. د/أحمد زكى الجمال - التهرب الجمركي وجرائم التبغ - ط 1973 - بدون دار نشر - بند 24. د/ أمال عثمان - شرح قانون العقوبات الاقتصادي في جرائم التموين - دار النهضة العربية - بدون سنة نشر. ص 3، 4.

الفصل الأول: نطاق الجريمة الضريبية.

الفصل الثاني: أسباب الإباحة والقانون الضريبي.

الفصل الثالث: أركان الجريمة الضريبية.

الفصل الرابع: القصد الجنائى في القانون الضريبي.

الفصل الخامس: العقوبة فى القانون الضريبي.

الفصل الأول

نطاق الجريمة الضريبية

تقسيم :

إذا كان القانــون الضريبــي يتنــاول دراســة القواعــد والمبــادىء التــي تحكــم نظـام الضرائـب في بلـد معـين وفى وقـت معـين، وإذا كانـت قواعـد القانـون الضريبـي لا تنطبـق إلا بصـدد العلاقـات التـي تثـور بمناسـبة الضرائـب مـن حيـث إجـراءات تحصيلهـا وحـالات الإعفـاء منهـا، لذلـك يجـب علينـا أن نوضـح المقصـود بالضريبـة والمصـادر التـى يسـتقى منهـا القانـون الضريبـي أحكامـه ، حتـى نكـون عـلى علـم بماهيـة وطبيعـة القانـون الضريبـي قبـل محاولـة تطبيقـه.

ولتوضيـح الأمر نرى تقسـيم هذا الفصـل إلى المبحثين التاليين:

المبحـث الأول: تعريـف الجريمة الضريبية.

المبحـث الثـاني: مصادر القانون الضريبي ونطـاق تطبيقه.

المبحث الأول

تعريف الجريمة الضريبية

اختلف الفقه فى تعريف الجريمة الضريبية فذهب البعض [1] إلى تعريفها بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التى تفرض على الممول عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة. فالجريمة في عرف هذا الاتجاه لا تتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدى إلى ضياع حق الدولة فى الضريبة، مثل أن يلجأ الممول إلى إخفاء دخله عن طريق ما يقدمه من إقرار لا يعبر عن الحقيقة، أو يمتنع عن دفع الضريبة. وذهب البعض [2] إلى تعريفها بأنها مخالفة القانون الضريبي بشكل يؤدى إلى التخلص من عبء الضريبة. وعرفها البعض [3] بأنها محاولة الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا متبعا طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل فى طياتها طابع الغش.

ومن استعراض هذه التعريفات التى قال بها الفقه للجريمة الضريبية نرى أن الجريمة الضريبية هى كل فعل أو امتناع يترتب عليه مخالفة القانون الضريبي ويقرر له القانون عقوبة. والجريمة الضريبية - كما بينا - وإن كانت تتضمن فعل أو امتناع يرتب القانون عليه عقوبة، إلا أنها تتميز عن سائر أنواع الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزانة العامة للدولة، فإذا كان المتهم في الجرائم العادية يعتدي على مصلحة خاصة لشخص معين أو عدة أشخاص، إلا أنه في الجرائم الضريبية يعتدي على مصلحة المجتمع ككل، وذلك لأن الضريبية تعود على المجتمع لذلك فيعد المتهرب من الضريبة كالسارق، ولكن ليس سارقاً لشخص معين بل سارقاً للمجتمع بأثره.

---

(1) د/ أحمد فتحي سرور - الجرائم الضريبية - دار النهضة العربية - سنة 199 - ص 36 وما بعدها - د /محمود مصطفى - القسم العام من قانون العقوبات ص 78.

(2) د/عبدالمنعم محمد داؤد - التهرب الضريبي - بدون دار نشر ص 19 وما بعدها.

(3) د/ زين العابدين ناصر - المرجع السابق - ص 157.

أمـا قانـون الضريبـة عـلى الدخـل 91 لسـنة 5 فلـم يـرد بـه تعريـف للجريمـة الضريبيـة مكتفيـاَ بتوضيـح الحـالات والأسـاليب التـي إذا مـا اقترفهـا الممـول يعـد مرتكبـا للجريمـة الضريبيـة، وهـذه الحـالات أوردهـا القانـون عـلى سـبيل الحـصر فى المـادة 133 التـي وردت عـلى النحـو التـالي:

يعتبر الممـول متهربا من أداء الضريبة باسـتعمال إحـدى الطرق الآتية.

1- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوى بالاسـتناد إلى دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مصطنعـة مـع علمـه بذلـك أو تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت لديـه مـن دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات أخفاهـا.

2- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوى عـلى أسـاس عـدم وجـود دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مـع تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت لديـه مـن دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات أخفاهـا.

3- الإتـلاف العمـد للسـجلات أو المسـتندات ذات الصلـة بالضريبـة قبـل انقضـاء الأجـل المحـدد لتقـادم ديـن الضريبـة.

4- عـدم إصـدار الفاتـورة المنصـوص عليهـا في الفقـرة الثالثـة مـن المـادة (78) مـن هـذا القانـون أو اصطنـاع أو تغيـير فواتـير الـشراء أو البيـع أو غيرهـا مــن المسـتندات للإيهـام بقلـة الإربـاح أو زيـادة الخسـائر. مسـتبدلة بالقانـون رقـم73 لسـنة1 /المـادة15

5- إخفـاء نشـاط أو جزء منه مـما يخضع للضريبة.

المبحث الثاني

مصادر القانون الضريبي ونطاق تطبيقه

تمهيد وتقسيم:

يستمد القانون الجنائي مصادره من القانون المكتوب، ويخضع في ذلك لقاعدة شرعية الجرائم والعقوبات. ويطبق هذا القانون من ناحية الزمان من اليوم التالي لنشره في الجريدة الرسمية ما لم يحدد القانون ميعاداً آخر. ولا يطبق القانون بأثر رجعى ما لم يكن أصلح للمتهم. ويخضع هذا القانون لقواعد تطبيق خاصة من حيث المكان منها قاعدة الإقليمية ومقتضاها يخضع لقانون البلد كل من يقطن على إقليمها، وقاعدة شخصية النص الجنائي وبمقتضاها يخضع لقانون البلد كل مواطني الدولة أيا كان مكان ارتكاب الجريمة، وقاعدة عينية النص الجنائي وبمقتضاها يخضع لقانون الدولة اى شخص يرتكب جريمة من نوع معين أيا كانت جنسية هذا الشخص. وقاعدة عالمية النص الجنائي، وبمقتضاها يخضع لقانون الدولة أى شخص يرتكب جريمة ضدها أيا كانت جنسية مرتكبها أو مكان ارتكابه لها. فهل يخضع القانون الضريبي إلى تلك القواعد. هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال المبحثين التاليين:

المطلب الأول: مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات.

المطلب الثاني: نطاق تطبيق القانون الضريبي.

المطلب الأول

مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات

تمهيد وتقسيم:

مبدأ الشرعية أو مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات من المبادىء القانونية الراسخة، والذي يعنى عدم العقاب على فعل ما وعده جريمة من الجرائم ما لم يكن هذا الفعل منصوصاً على تجريمه وتحديد العقوبة المناسبة له قبل اقتراف الفعل. وهذا يعنى أن السلطة التشريعية هي المختصة بتحديد صور السلوك المعاقب عليها والعقوبات التي توقع على مرتكبها. ويشمل هذا المبدأ قانون العقوبات والقوانين المكملة له والقوانين الجنائية الخاصة. وبالتالي يحدد في كل نص الشروط التي يتطلبها في الفعل كي يخضع لهذا النص ويستمد منه الصفة غير المشروعة ويحدد العقوبة المقررة لهذا الفعل، وبالتالي فإن القاضي لا يستطيع أن يعتبر فعلاً معيناً جريمة إلا إذا وجد نصاً يجرم هذا الفعل، فإذا لم يجد مثل هذا النص فلا سبيل إلى اعتبار الفعل جريمة ولو اقتنع بأنه مناقض للعدالة أو الأخلاق أو الدين. وأساس هذا المبدأ هو حماية الفرد وضمان حقوقه وحريته وذلك بمنع السلطات العامة من اتخاذ أي إجراء بحقه ما لم يكن قد ارتكب فعلاً ينص القانون عليه وفرض على مرتكبه عقوبة جنائية [1].

---

(1) في العصور القديمة لم تكن هذه القاعدة معروفة حيث كانت العقوبات تحكمية وكان في وسع القضاة أن يجرموا أفعالا لم ينص القانون عليها ويفرضوا العقوبة التي يرونها كما كانوا يرجعون إلى العرف لتجريم بعض الأفعال وتقرير العقوبة لها. وهذه القاعدة ترجع بذورها الأولى إلى الشريعة الإسلامية أي ترجع إلى مدة تزيد على أربعة عشر قرناً. فمن القواعد الأصولية في الشريعة الإسلامية أنه: «لا حكم لأفعال العقلاء قبل ورد النص «أي أن أفعال المكلف المسئول لا يمكن وصفها بأنها محرمة مادام لم يرد نص بتحريمها ولا حرج على المكلف أن يفعلها أو يتركها حتى ينص على تحريمها ونفهم من ذلك بأنه لا يمكن اعتبار فعل أو ترك جريمة إلا بنص صريح يحرم الفعل أو الترك فإذا لم يرد نص يحرم الفعل أو الترك فلا مسئولية ولا عقاب على فاعل أو تارك. والمعنى الذي =

وهـذا مـا أكـدت عليـه المحكمـة الدسـتورية العليـا والتـي قضـت بـأن: «مبـدأ شرعيـة الجرائـم والعقوبـات، غـدا أصـلاً ثابتـاً كضـمان ضـد التحكـم فـلا يؤثـر القـاضي أفعـالاً ينتقيهـا، ولا يقـرر عقوباتهـا وفـق اختيـاره، إشـباعا لنـزوة أو انفلاتـاً عـن الحـق والعـدل، وصـار التأثيـم بالتـالي وبعـد زوال السـلطة المنفـردة عائـدا إلى المـشرع، إذ يقـرر للجرائـم التـي يحدثهـا عقوباتهـا التـي تناسـبها»[1].

= يستخلص من هذا الكلام هو أن قواعد الشريعة الإسلامية تقضي بأنه لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص وهذه القاعدة في الشريعة لا تتنافى مع العقل والمنطق وتستند مباشرة إلى نصوص صريحة في هذا المعنى منها: قوله تعالى: "وَمَا كُنَّا مُعَذِّبِينَ حَتَّى نَبْعَثَ رَسُولاً" الإسراء الآية 15، وقوله تعالى: "وَمَا كَانَ رَبُّكَ مُهْلِكَ الْقُرَىٰ حَتَّىٰ يَبْعَثَ فِي أُمِّهَا رَسُولًا يَتْلُو عَلَيْهِمْ آيَاتِنَا" سورة القصص الآية 59، وقوله تعالى: "رُسُلًا مُبَشِّرِينَ وَمُنذِرِينَ لِئَلَّا يَكُونَ لِلنَّاسِ عَلَى اللَّهِ حُجَّةٌ بَعْدَ الرُّسُلِ" سورة النساء الآية 165. وغيرها من النصوص القاطعة بأنه لا جريمة إلا بعد بيان ولا عقوبة إلا بعد إنذار، وبهذا تمتاز الشريعة على القوانين الوضعية التي لم تعرف هذه القاعدة إلا في عام 1216، أما في التشريع المصري لم تكن هذه القاعدة معروفة قبل سنة 1883 وفي هذا العام نص المشرع عليها ضمناً في المادة 18 من لائحة ترتيب المحاكم الأهلية وفي المادة 19 من قانون العقوبات الصادر سنة 1883 ولما صدر الدستور في عام 1923 قرر هذه القاعدة في المادة (6) منه: ((لا جريمة ولا عقوبة إلا بناء على قانون ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لصدور القانون الذي ينص عليها)) وبالتالي لا يشترط صدورها بقانون وإنما يكفي أن يصدر بناء على قانون ليشمل الحالات التي يفوض الشارع فيها السلطة التنفيذية في تحديد الجرائم وتقرير العقوبات. وتوالت الدساتير المصرية على تكرار هذا المبدأ حتى آخر هذه الدساتير وهو الدستور الدائم الصادر سنة 1971 في المادة 66.

(1) وذلك في القضية رقم 48 لسنة 17 قضائية دستورية، جلسة 22 فبراير سنة 1977. نشر بالجريدة الرسمية العدد رقم في 6/3/1997. وقضت كذلك بأن استقرار مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات في مفاهيم الدولة المتحضرة، دعا على توكيده بينها ومن ثم وجد صداه في عديد من المواثيق الدولية، من بينها الفقرة الأخيرة من المادة 11 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، والفقرة الأولى من المادة 15 من العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية، والمادة 7 من الاتفاقية الأوربية لحماية حقوق الإنسان. وتردد هذا المبدأ كذلك في دساتير عديدة يندرج تحتها ما تنص عليه المادة 66 من دستور جمهورية مصر العربية من أنه لا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لنفاذ القانون الذي ينص عليها، وما تقرره كذلك المادة 187 من هذا الدستور التي تقضي بأن الأصل في أحكام القوانين هو سريانها اعتبارا من تاريخ العمل بها ولا أثر لها فيما وقع قبلها إلا بنص خاص تقره أغلبية أعضاء السلطة التشريعية في مجموعهم. وذلك في القضية رقم 48 لسنة 17 قضائية دستورية، جلسة 22 فبراير سنة 1977. نشر بالجريدة الرسمية العدد رقم في 6/3/1997. والقضية رقم 84 لسنة 17 قضائية دستورية، جلسة 15 مارس سنة 1997. نشر بالجريدة الرسمية العدد رقم 13 في 27/3/1997.

وتطبيقاً لهذا المبدأ لا يجوز للقاضي اعتبار فعل ما جريمة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك ولا يجوز له كذلك أن يستند في الإدانة على القواعد الاجتماعية أو القواعد الأخلاقية أو القواعد الدينية. ويجب عليه أيضا أن يلتزم بجميع عناصر التجريم وشروطه الواردة في النص فلا يستطع أن يهمل عنصراً أو شرطاً بحجة أنه قليل الأهمية أو لا أهمية له إطلاقاً أو أن عدم الأخذ به يحقق العدالة أو المصلحة العامة أو مصلحة المتضرر. كما لا يجوز للقاضي الحكم بعقوبة لم ينص القانون عليها فلا يجوز له أن يبتدع عقوبة من عنده ويفرضها على المتهم ، أو يستبدل العقوبة المنصوص عليها في القانون بعقوبة أخرى لم ينص عليها القانون للجريمة المرتكبة. فهل الجريمة الضريبية تخضع لهذا المبدأ شأنها في ذلك شأن الجرائم العادية.

هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: مبدأ الشرعية والجرائم الضريبية.

الفرع الثاني: النتائج المترتبة على قاعة الشرعية.

الفرع الأول

مبدأ الشرعية والجرائم الضريبية

مـن المتفـق عليـه - كـما بينـا - أنـه لا جريمـة ولا عقوبـة بـدون نـص وهـذه القاعـدة أكـد عليهـا الدسـتور المـصري الصـادر سـنة 1971 في المـادة 66 بقولـه «أنـه لا جريمـة ولا عقوبـة إلا بنـص، ولا توقـع عقوبـة إلا بحكـم قضـائي ولا عقـاب إلا عـلى الأفعـال اللاحقـة لتاريـخ نفـاذ القانـون «. وأكـدت عليـه المحكمـة الدسـتورية العليـا والتـي قضـت بـأن: إن مبـدأ شرعيـة الجرائـم والعقوبـات، غـدا أصـلاً ثابتـاً كضـمان ضـد التحكـم فـلا يؤثـر القـاضي أفعـالاً ينتقيهـا، ولا يقـرر عقوباتهـا وفـق اختيـاره، إشـباعا لنـزوة أو انفلاتـاً عـن الحـق والعـدل، وصـار التأثيـم بالتـالي، وبعـد زوال السـلطة المنفـردة، عائـدا إلى المـشرع، إذ يقـرر للجرائـم التـي يحدثهـا، عقوباتهـا التـي تناسـبها.

والقانــون الضريبــي شــأنه في ذلــك شــأن القوانــين الأخــرى في الأخــذ بهــذه القاعـدة. فـلا يجـوز إنشـاء جريمـة ضريبيـة أو تقريـر عقوبـة مـا لم يـرد بذلـك نـص في القانـون أو اللوائـح أو القـرارات التنفيذيـة التـي تصدرهـا مصلحـة الضرائـب[1]. وهـذا مـا قـرره الدسـتور في المـادة 119 التـى نصـت عـلى «أن إنشـاء الضرائـب أو تعديلهـا لا يكـون إلا بقانـون، ولا يعفـى مـن أداء الضريبـة في غـير الأحـوال المبينـة في القانـون، ولا يجـوز تكليـف أحـد أداء غـير ذلـك مـن الضرائـب والرسـوم إلا في حـدود القانـون «.

وعـلى ذلـك لا يجـوز معاقبـة الممـول عـلى اسـتعماله طرقـاً احتياليـة للتخلـص مـن الضريبـة إلا إذا نـص القانـون عـلى هـذه الطـرق. ولا يمكـن العقـاب عـلى مزاولـة النشـاط وعـدم إبـلاغ مصلحـة الضرائـب إلا إذا كان القانـون يفـرض ضريبـة عـلى هـذا النشـاط ويعاقـب عـلى عـدم الإخطـار بمزاولتـه، كـما لا يجـوز

(1) د/ أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 6 .

المعاقبة على عدم تقديم الإقرار الضريبي إلا إذا كانت هناك عقوبة مقررة لعدم تقديمه. وهذه القاعدة تنصرف إلى القانون الموضوعي كما تنصرف إلى القانون الاجرائى فلا يجوز تحريك الدعوى أو السير في إجراءات الخصومة الجنائية إلا طبقا للقواعد الإجرائية التي رسمها القانون، كما لا يجوز لأي فرد أن يرفع الدعوى إلا إذا كان القانون يخوله ذلك [1].

وكانت الضريبة في المجتمعات القديمة تفرض على هوى الحاكم ومن ثم كانت مصدرا للسخط المستمر وتميزت بالتحكم وعدم الاستقرار مما أدى إلى حدوث تغييرات كبيرة فى نظم فرض الضرائب نتيجة المطالبات للثورات السياسية فى العديد من دول العالم ومنها أن الضرائب لا تفرض إلا بعد موافقة ممثلي الشعب. لذلك فقد استقر مبدأ دستوري فى كافة الدول الحديثة بأن فرض الضرائب لا يكون إلا بعد أخذ موافقة ممثلى الشعب على أية ضريبة تفرض على الشعب، وقد تأكد هذا المبدأ فى إعلان حقوق الإنسان الذي أعلنته الثورة الفرنسية سنة 1789، ثم تواتر بعد ذلك فى كافة الدساتير المتلاحقة ويترتب على ذلك فى كافة الدول على مستوى العالم أن الضرائب لا تفرض إلا من قبل ممثلى الشعب وبناءً على قانون يصدر بها.

(1) د/ أمال عثمان - المرجع السابق - ص 72. حيث نصت المادة 137 بأنه «لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير ».

الفرع الثاني

النتائج المترتبة على قاعدة الشرعية

تقسيم:

إذا كانت قاعدة الشرعية تعنى - كما بينا - عدم المؤاخذة على فعل أو امتناع ضريبي ما لم يكن هذا الفعل أو الامتناع منصوصا عليه مسبقاً فى القانون الضريبي، لذلك فإنه ينتج عن ذلك عدة نتائج:

الأولى: القانون المكتوب هو مصدر قواعد التجريم والعقاب.

الثانية: استبعاد القياس فى التجريم فى المجال الضريبي.

وفى الفقرتين التاليتين نوضح ذلك:

1- القانون المكتوب هو مصدر قواعد التجريم والعقاب:

القاعدة الأساسية المتفق عليها فى قانون العقوبات أن القانون المكتوب وحده هو المصدر الوحيد للتجريم، وبالتالي فإن القاضي لا يستطيع أن يعتبر فعلاً معينا جريمة إلا إذا وجد نصاً يجرم هذا الفعل فى القانون الضريبي، فإذا لم يجد مثل هذا النص فلا سبيل إلى اعتبار الفعل جريمة ولو اقتنع بأنه مناقض للعدالة أو الأخلاق أو الدين أو مخالف لمبدأ المساواة بين أفراد المجتمع. وأساس هذا المبدأ هو حماية الفرد وضمان حقوقه وحريته وذلك بمنع السلطات العامة من اتخاذ أي إجراء بحقه ما لم يكن قد ارتكب فعلا ونص القانون عليه وفرض على مرتكبيه عقوبة جنائية. وذلك بعكس القانون المدنى الذى قد يأخذ بالعرف أو مبادىء القانون الطبيعى وقواعد العدالة مصدرا له بجوار النصوص المكتوبة. وقواعد القانون الضريبي لا تختلف فى ذلك مع قواعد قانون العقوبات. فالقانون الضريبي ليس له سوى مصدر واحد وهو القانون المكتوب، ولا تعتبر اللوائح التنفيذية ولا الكتب

الدوريـة الصـادرة عـن مصلحـة الضرائـب ولا القـرارات الوزاريـة مصـدراً مـن مصـادر القانـون لأنهـا مجـرد شرح وتوضيـح لمـا غمـض مـن القانـون وتفصيـل لمـا أجمـل منـه، وبالتـالي لأبـد أن تكـون متفقـة مـع أحـكام القانـون، فـإذا مـا كان فيهـا ثمـة مخالفـة تعـين طرحهـا وعـدم الأخـذ بهـا. ولا يأخـذ القانـون الضريبـي شـأنه شـأن قانـون العقوبـات بالعـرف باعتبـاره مصـدرا مـن مصـادره، إلا إذا كان الأمـر متعلقـاً بأسـباب الإباحـة وليـس التجريـم. وذلـك لا يقـدح فى القانـون ولا يخـل بالقاعـدة المذكـورة لأنـه إذا كان العـرف لا يصلـح أن يكـون مصـدراً للتجريـم، فإنـه يصلـح أن يكـون مصـدراً للإباحـة لعـدم تعـارض ذلـك مـع قاعـدة شرعيـة الجرائـم والعقوبـات، وذلـك باعتبـار أن الإباحـة هـى الأصـل لأن الأصـل بـراءة الذمـة، والتجريـم اسـتثناء فلابـد أن يكـون بنـاءً عـلى قانـون مكتـوب [1].

2- عـدم الالتجاء إلى القياس:

المبـدأ المتفـق عليـه بـين فقهـاء القانـون الجنـائى هـو حظـر القيـاس في النصـوص الجنائيـة، والقيـاس هـو إلحـاق مـا لا نـص فيـه عـلى مـا فيـه نـص في الحكـم المنصـوص عليـه لاشـتراكهما في علـة الحكـم. فالقيـاس إذاً وسـيلة للتوسـع في تطبيـق النـص عـلى حـالات مماثلـة لم ينـص المـشرع صراحـة عليهـا، وهـذا معناهـا خلـق جرائـم جديـدة لم ينـص القانـون عليهـا وبالتـالي الخـروج عـلى مبـدأ شرعيـة الجرائـم والعقوبـات ولهـذا فقـد اتجهـت التشريعـات الحديثـة إلى عـدم الأخـذ بالقيـاس في القضايـا الجنائيـة.

فالقـاضي الجنـائي مقيـد بقاعـدة التفسـير الضيـق للنصـوص الجنائيـة وذلـك بخـلاف القـاضي المـدني حيـث يتمتـع بحريـة واسـعة في تفسـير النصـوص المدنيـة فهـو يلجـأ إلى القيـاس. أمـا القـاضي الجنـائي يجـب أن يتقيـد بالنـص فـلا يتوسـع في تفسـيره فيخلـق جرائـم وعقوبـات غـير منصـوص عليهـا ولا يجـوز لـه مراعـاة العـرف إلا في الحـالات الاسـتثنائية التـي أشرنـا إليهـا كـما أنـه لا يجـوز إطلاقـا تطبيـق مبـادىء القانـون الطبيعـي وقواعـد العدالـة.

(1) د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 7 - د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 65. د/ نجاتى سيد أحمد سند - المرجع السابق - ص 97.

ورغـم صـدور النصـوص الجنائيـة فى قانـون الضرائـب فهـي لا تـزال تتمتـع بقيمتهـا الجنائيـة رغـم صدورهـا فى القانـون الضريبـي فهـي تعتـبر جـزءاً مـن قواعـد قانـون العقوبـات [1]. لذلـك لا يجـوز للقـاضى القيـاس فى القانـون الضريبـي، فـإذا ارتكـب الممـول وسـيلة احتياليـة للتهـرب مـن الضريبـة، ولكـن هـذه الوسـيلة غـير منصـوص عليهـا فى القانـون (المـواد 132، 133) لا يسـتطيع القـاضى تطبيـق هـذه المـواد عليـه قياسـاً عـلى مـا بهـا مـن وسـائل احتياليـة. ولذلـك فلابـد أن تخضـع للقواعـد العامـة فى القانـون الجنـائى ومنهـا حظـر القيـاس. وإذا كان مـن الثابـت حظـر القيـاس فى مجـال التجريـم والعقـاب ولمـا كانـت مـن النصـوص الجنائيـة العامـة لذلـك يتعـين أن تـسرى عـلى الأولى مـا تـسرى عـلى الثانيـة، وهـو حظـر القيـاس فى مجـال التجريـم والعقـاب الضريبـي، وذلـك لأن تفسـير النـص الجنـائى فى قانـون الضريبـة لا يختلـف عـن تفسـير النـص الجنـائى فى قانـون العقوبـات، وهـو تحديـد المعنـى الـذى قصـده المـشرع بكافـة الوسـائل [2].

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 66.

(2) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع والمكان السابقين - د/محمود نجيب حسنى - القسم العام من قانون العقوبات - ص 97. د/ نجاتى سيد أحمد سند - المرجع السابق - ص 94 وما بعدها.التفسير يراد به استظهار إرداة المشرع من النص وله أنواع مختلفة منها: التفسير التشريعي: ويكون ذلك عندما يصدر عن المشرع الذي سن التشريع الأصلي تشريعاً آخر لتفسيره ويسمى «القانون التفسيري «حين يرى بأن الضرورة تدعو لذلك. والتفسير التشريعي قد يرافق النص نفسه حين يرى المشرع ضرورة وضع التعريفات أو تفسير بعض العبارات أو المصطلحات القانونية وقد يأتي التفسير لاحقا لقانون عندما يكون التطبيق قد كشف غموضه ويرى المشرع أن من واجبه التدخل لإزالة هذا الغموض. ويعتبر هذا القانون التفسيري بمنزلة التشريع نفسه الذي يراد تفسيره وجزءً منه ولذلك التفسير التشريعي هو أكثر أنواع التفسير أهمية وقوة من الوجه القانونية وإن كان أسلوب نادر في القانون الجنائي ومتى صدر قانون تفسيري فهو ملزم للقاضي كالتزامه بأي قانون آخر. ومن هنا يأتي الفرق بين القانون التفسيرى الذي يأتي لإزالة غموض النص وبين القانون التكميلي الذي يسنه الشارع بقصد إكمال نص كشف التطبيق عن قصوره فالنص التفسيري يعتبر جزءاً لا يتجزأ من النص المفسر ويخضع لجميع أحكامه أما النص التكميلي فهو نص مستقل تطبق عليه القواعد القانونية العامة. التفسير القضائي: هو أكثر أنواع التفسير شيوعاً وأشدها أهمية من الوجهة العملية وإن كان من الوجهة القانونية أدنى مرتبة من التفسير التشريعي، وهذا التفسير هو الذي يصدر عن القضاء في معرض تطبيقهم للقواعد التشريعية أي في معرض القضية المعروضة أمام القضاء من أجل هذه القضية فقط حيث إن التفسير القضائي =

وغالبـاً مـا يلجـأ القـاضى إلى التفسـير في حالـة غمـوض النـص أو نقصـه فالنـص إمـا أن يكـون غامضـاً وإمـا أن يكـون ناقصـاً. ويعتـبر النـص مشـوباً بالغمـوض أو الإبهـام فيـما إذا كان عباراتـه غـير واضحـة كل الوضـوح بحيـث يحتمـل التأويـل، وبحيـث يمكـن أن يسـتنتج منهـا أكـثر مـن معنـى وبالتـالي يجـب عـلى القـاضي الجنـائي أن يؤولـه ويبحـث عـن معنـاه الحقيقـي الـذي قصـده الشـارع مثلـه مثـل القـاضي المـدني تمامـاً، ويسـتطيع أن يسـتعين بـكل طـرق التفسـير المنطقيـة واللغويـة بحيـث يسـتطيع أن يرجـع إلى الأعـمال التحضيريـة والمذكـرات الإيضاحيـة للقانـون إلى النصـوص السـابقة. ويعتـبر أن هنالـك نقصـاً في النـص فيـما إذا جـاءت عباراتـه خاليـة مـن بعـض الألفـاظ التـي لا يسـتقيم الحكـم إلا بهـا أو إذا أغفـل التعـرض لبعـض الحـالات التـي كان يفـترض أن ينـص عليهـا، في هـذه الحـالات يجـب عـلى القـاضي الجنـائى أن يحكـم بالـبراءة لأنـه لا يسـتطيع أن يمتنـع عـن الفصـل في الدعـوى بحكـم ينهـي الخصومـة المعروضـة أمامـه لأن امتناعـه عـن الحكـم يوقعـه تحـت طائلـة العقـاب، وكذلـك لا يسـتطيع أن يعتـبر المتهـم جانيـاً اسـتناداً إلى مبـدأ لا جريمـة ولا عقوبـة إلا بنـص. وبذلـك يختلـف القـاضي الجنـائى عـن القـاضي المـدني. فالقـاضي المـدني يجـب عليـه أن يفصـل لمصلحـة المدعـي أو المدعـي عليـه ولا يجـوز لـه أن يمتنـع عـن الفصـل فيهـا بحجـة سـكوت المـشرع بـل يجـب عليـه أن يلجـأ إلى التفسـير بطريـق القيـاس أو إلى تطبيـق المصـادر الأخـرى كالعـرف وغـيره مـن المصـادر الأخـرى.

=ليس له الصفة الإلزامية إلا بالنسبة للقضية التي صدر من أجلها. أي أن التفسير الذي صدره محكمة من المحاكم غير ملزم إلا في القضية التي فصل فيها ومن الجائز مخالفته وتبني تفسير معاكس له في القضايا المماثلة سواء من قبل المحاكم الأخرى أو من قبل المحكمة نفسها التي أصدرت التفسير الأول هذا هو الأصل إلا أنه في الواقع تكون مقيدة برأي المحاكم العليا وعلى المخصوص محكمة النقض. التفسير الفقهي: هو الذي يصدر عن الفقهاء وذوي الاختصاص في القانون المطروحة في كتبهم , بغية تحليل النصوص القانونية وشرحها ضمن إطار النظريات العامة والمبادئ الأساسية التي قررها المشرع. ولقد لعب فقهاء القانون دوراً أساسياً في تفسير الشرائع الوضعية وإيضاح غموضها ورفع الالتباس عنها كما لعبوا دوراً أساسياً في تطوير التشريع في البلاد وكثيراً ما دفعوا المشرع إلى إصدار قوانين جديدة , تزيل غموض النصوص القانونية القديمة وعيوبها أو تضيف جرائم أو عقوبات جديدة أو تعدل من عناصر التجريم والعقاب.إلا أن الفقه ليس له قوة ملزمة من قبل المحاكم.

ويشترط فى التفسير إلا يؤدى إلى الإخلال بقاعدة شرعية الجرائم والعقوبات، وذلك عن طريق خلق جرائم جديدة غير الواردة فى نصوص القانون لذلك يتعين تطبيقا لذلك عدم جواز القياس فى تحديد الجرائم والعقوبات. وذلك بخلاف تفسير النصوص بطريقة تخرج أفعالا من نطاق التجريم أو تقدر امتناع المسئولية أو العقاب فإن القياس فى هذه الحالة جائز لأنه لا يصطدم بالقاعدة المذكورة [1]. وإذا وجد شك أثناء التفسير فى مدلول النص أو قصد المشرع منه ينبغى تفسيره لصالح الممول لأن الأصل فى الإنسان البراءة.

ولا يعنى إيراد المشرع للعقوبات فى باب الجزاءات خلو باقى أبواب القانون من عقوبات أخرى وإنما يمتد ذلك إلى الالتزامات التى يضعها المشرع على عاتق الممول فى صلب القانون وإن لم ترد فى باب العقوبات كالمادة 79 وغيرها من المواد التى تعاقب بعقوبات مالية وليست جنائية.

ولتفسير النص طريقتين الأولى فى حالة وضوح النص فهنا لا حاجة إلى الاجتهاد ويعمل القاضى على التطبيق الحرفى للنصوص، لأنه أمام وضوح النص فلا مجال للتفسير [2]. وبالتالي فلا حاجة إلى الرجوع إلى الأعمال التحضيرية أو المناقشات البرلمانية للبحث عن إرادة المشرع طالما أن النص واضح. أما إذا شاب النص غموض فإنه يتعين الرجوع إلى الأعمال التحضيرية والمناقشات البرلمانية للتوصل إلى إرادة المشرع من هذا النص. فإذا وجد أثناء التفسير أي شك فينبغي تفسيره فى مصلحة الممول لأن الأصل كما قلنا براءة ذمة الممول [3]. ولقد ثار الخلاف قديما حول مدى إمكانية الأخذ بالقياس

(1) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 67. د/ نجاتى سيد أحمد سند - المرجع السابق - ص 97 . د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 92 - د/مأمون محمد سلامه - القسم العام من قانون العقوبات - ص 47 - د/محمد زكى أبو عامر - الإجراءات الجنائية - ط2 منشأة المعارف - ص 44،4 - د/ أحمد عبدالعزيز الألفى - شرح قانون العقوبات - القسم العام - طبعة 1988 - ص 114.

(2) د/ نجاتى سيد أحمد سند - المرجع السابق - ص 1. نقض 18/5/1965 أحكام النقض. س16 الطعن رقم 1777 لسنة 34ق ص 482.

(3) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 67. د/ نجاتى سيد أحمد سند - المرجع السابق - ص 97 . د/ حسين خلاف - المرجع السابق - 85، 86.

فى مجال تفسير النصوص الضريبية فاتجهت محكمة مصر المختلطة فى بعض أحكامها إلى إجازة القياس، إلا أن القضاء عارضها واستقر على عدم جوار الأخذ بالقياس فى المسائل الضريبية. واستقرت محكمة النقض على عدم جواز القياس فى النصوص الضريبية إذ نصت على أنه يخصم من تكاليف المنشأة الضرائب التى تدفعها ما عدا ضريبة الأرباح التى تؤديها طبقا لهذا القانون. فإن المشرع يكون قد أطلق مبدأ إدخال جميع الضرائب فى نطاق التكاليف التى تخصم من الأرباح ما عدا ما ورد عليه الاستثناء على سبيل الحصر خاصة ضريبة الأرباح تطبيقا للقانون المذكور، أما الضرائب التى تسهم فى إنتاج الربح فلا تخصم من تكاليف المنشأة فلا سند له من القانون [1].

لذلك يتعين عدم الأخذ بالقياس فى مجال النصوص الضريبية فليس للقاضى أن يلجىء للقياس لكي ينشىء ضريبة أو يؤدى إلى وقوع جريمة ضريبة أو فرض عقوبة لم يوردها المشرع فى نصوص القانون صراحة [2]. إلا أنه لا مانع طبقا للقواعد العامة أن يلجىء القاضى للقياس إذا ما تعلق الأمر بأسباب الإباحة أو موانع العقاب أو موانع المسئولية، وذلك لأن القياس فى مجال تبرئة الممول لا يتعارض مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات [3].

إذا كان هذا هو الشأن بالنسبة للقضاء وهو حظر القياس فى مجال التجريم الضريبي، ينبغى توافره كذلك بالنسبة لمصلحة الضرائب ذاتها التى تقوم بتطبيق القانون الضريبي، فلابد أن يكون استنتاجها مطابق لنصوص القانون الضريبي فلا يجوز لها الاستناد فى مجال ثبوت ممارسة الممول للنشاط

---

(1) نقض 18 مارس 1954 الطعن رقم 77 لسنة 22ق، نقض 25 فبراير سنة 1954 الطعن رقم 139لسنة 22ق، 25 يونيه 1953الطعن رقم 9،4لسنة 21ق مشار إليه د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 71.

(2) 4 د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 92.

(3) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 67. د/ نجاتى سيد أحمد سند - المرجع السابق - ص 97 د/محمود مصطفى 92 مأمون 47 د/محمد زكى أبو عامر - الإجراءات الجنائية - المرجع السابق - ص 4،44 - د/ أحمد عبدالعزيز الألفى - المرجع السابق - ص 114.

على ما يقرأ أو يسمع فى الصحف للقول بممارسة النشاط إذ أن إثبات قيام الممول بمزاولة النشاط لا يكفى للقول الخالي عن الدليل أو القول المرسل بغير دليل [1]. كما لا يمكن قياس أرباح الممول عن سنة ضريبية معينة على أرباح زملائه من الممولين الذين يزاولون نفس نشاطه خلال نفس السنة المالية استناداً إلى تشابه الظروف، لأن فى ذلك تقرير على الافتراض والتخمين لا الحقيقة والواقع. ولا عن سنة سابقة لنفس الممول. فقد قضت محكمة النقض بأنه لا يكون تحديد وعاء الضريبة من واقع الأرباح الفعلية التى حققها الممول خلال سنة النزاع لا بطريق القياس على أرباح سنة سابقة، لأن كل سنة مالية للمنشاة تخضع للضريبة تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن غيرها [2]. ويجوز للمصلحة الاعتماد على عناصر معينة فى تقديرها كالموقع والمساحة والشهرة [3].

---

(1) استئناف مصر قضية رقم 121لسنة 2ق مشار إليه د/رمضان صديق - قانون الضريبة على الدخل الجديد - ص 375.

(2) نقض 491 لسنة 2ق جلسة 18/5/1966.

(3) نقض 22 لسنة 35ق جلسة/11/1981.

المطلب الثاني

نطاق تطبيق القانون الضريبي

تمهيد وتقسيم:

مـن القواعـد الثابتـة والمسـتقرة أن القانـون يطبـق مـن ناحيـة الزمـان مـن اليـوم التـالي لنـشره فى الجريـدة الرسـمية مـا لم يحـدد القانـون ميعـاداً آخـر. مـا لم يكـن هـذا القانـون أصلـح للمتهـم فيطبـق بأثـر رجعـى. ويخضـع القانـون لقواعـد تطبيـق خاصـة مـن حيـث المـكان منهـا قاعـدة الإقليميـة ومقتضاهـا يخضـع لقانـون البلـد كل مـن يقطـن عـلى هـذا الإقليـم، وقاعـدة شـخصية النـص الجنـائى وبمقتضاهـا يخضـع لقانـون البلـد كل مواطنـي الدولـة أيـا كان مـكان ارتـكاب الجريمـة، وقاعـدة عينيـة النـص الجنـائى وبمقتضاهـا يخضـع لقانـون الدولـة أى شـخص يرتكـب جريمـة مـن نـوع معـين أيـا كانـت جنسـية هـذا الشـخص. وقاعـدة عالميـة النـص الجنـائى، وبمقتضاهـا يخضـع لقانـون الدولـة أى شـخص يرتكـب جريمـة ضدهـا أيـا كانـت جنسـية مرتكبهـا أو مـكان ارتكابـه لهـا. فهـل يخضـع القانـون الضريبـي إلى تلـك القواعـد شـأنه فى ذلـك شـأن القانـون بصـورة عامـة. هـذا مـا سـنحاول الإجابـة عليـه مـن خـلال الفرعـين التاليـين:

الفـرع الأول: تطبيـق القانون الضريبـي من حيث الزمان.

الفـرع الثـاني: تطبيق القانون الضريبـي من حيث المكان.

الفرع الأول

تطبيق القانون الضريبي من حيث الزمان

يتحقـق النطـاق الزمنـى لسريـان القانـون بالوقائـع والمراكـز التـى تتحقـق بعـد العمـل بـه وذلـك إعـمالاً للمبـدأ الدسـتوري الـذى يقـضى بتطبيـق القانـون بأثـر فـوري، فهـذا المبـدأ يوجـب سريـان القانـون عـلى المراكـز القانونيـة التـى تتـم بعـد العمـل بـه ولا يـسرى بأثـر رجعـى عـلى الوقائـع التـى تمـت قبـل العمـل بـه. ويعـد مـن قبيـل الأثـر الفـورى لسريـان القانـون عـلى الوقائـع والمراكـز التـى تكتمـل فى ظلـه حتـى ولـو كانـت قـد بـدأت قبـل العمـل بـه [1].

فالأصـل العـام في تطبيـق القانـون مـن حيـث الزمـان هـو أن القانـون يكـون دائمـا واجـب التطبيـق مـن اليـوم التـالي لنـشره بالجريـدة الرسـمية أو مـن التاريـخ الـذي يحـدده نفـس القانـون لسريـان أحكامـه، وهـي قرينـة قطعيـة عـلى علـم الكافـة بـه فـلا يعـذر أحـد بجهـل القانـون (المـادة 6 مـن الدسـتور)، وأن القانـون لا تـسري أحكامـه إلا عـلى الحـالات التـي تتـم في ظلـه أي بعـد إصـداره، وأنـه لا يـسري عـلى مـا وقـع مـن الحـالات قبـل صـدوره (المـادة 2/66 مـن الدسـتور). فالركـن المـادي للجريمـة يعنـي كـون الفعـل المـادي للجريمـة يقـع تحـت نـص يجرمـه وقـت ارتـكاب الجريمـة، أي أن السـلوك الإجرامـي للفاعـل يكـون عمـلاً غـير مـشروع يعاقـب عليـه القانـون وقـت ارتكابـه بنـص نافـذ في القانـون (المـادة 1/5 عقوبـات)، فـلا يمكـن اعتبـار الفعـل مادياً في عمـل مخالـف لقانـون سـابق جـرى أباحتـه أو إلغـاء العقوبـة المقـررة عـلى ارتكابـه بقانـون لاحـق.

فمبـدأ الأثـر الفـوري للقانـون يعنـى أن كل تشريـع جديـد يطبـق فـوراً منـذ تاريـخ سريانـه أي وقـت نفـاذه، فيحـدث أثـاره مبـاشرة عـلى كل الوقائـع وعـلى

---

(1) نقض 517لسنة 29 31/5/1965 - مشار إليه في - الإجراءات الجنائية - د/جلال ثروت - ص 57 .

الحالات التي وقعت عقب نفاذه بصفة فورية ومباشرة. فالقانون الجديد يصدر ويطبق على الحاضر والمستقبل، لا على الماضي، ويستخلص من ذلك أن القانون القديم يحكم الحالات التي تمت في ظله، فلا يطبق عليها القانون الجديد [1]. فلو فرضنا أن قانوناً جديداً صار نافذاً اليوم ونص على تجريم فعل لم يكن مجرماً من قبل، فمن البديهي أنه يسري ابتداء من اليوم على كل من يقوم بهذا الفعل، وبالتالي لا يمكن متابعة من قاموا بهذا الفعل في الماضي. فلو فرضنا أن قانون الضرائب رقم 91 لسنة 5 فرض ضريبة على شراء السيارات، فيكون مشتري السيارة ملزم بأداء تلك الضريبة من أول يوم في سنة 5، وإلا اتهم بجريمة التهرب الضريبي بعد هذا التاريخ ، ولكن لا يلزم بأداء هذه الضريبة كل الأشخاص الذين اشتروا سيارات في العام السابق وهو عام 4، فلا وجود لجريمة التهرب الضريبي بالنسبة لمن اشترى سيارة قبل تطبيق القانون.

فالقاعدة المستقرة بالنسبة للقانون بصفة عامة هي تطبيقه من اليوم التالي لنشره في الجريدة الرسمية ما لم يكن محدداً له وقتاً للعمل به. وهذا ما ورد بالمادة 187 من الدستور التى نصت على «لا تسرى احكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها »، والمادة الخامسة من قانون العقوبات التي ورد نصها كالتالي «يعاقب على الجرائم بمقتضى القانون المعمول به وقت ارتكابها ». لذلك يتعين عدم تطبيقه بأثر رجعى على الوقائع التي وقعت قبل صدوره، والقانون الضريبي لا يختلف في ذلك وتخضع قواعده للقواعد العامة فيسرى هذا القانون على الدخول التي تحققت بعد العمل بالقانون أي في نهاية السنة باعتبار أن الواقعة المنشأة للضريبة تتمثل في تحقق دخل صاحبه خاضع للضريبة في نهاية السنة. أو بانتهاء الفترة المحددة له إذا كان محدد المدة. وهذا ما ورد بالقانون 91 لسنة 5 الذى صدر بتاريخ 9 يونية، ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد 23 (تابع) فى

(1) الطعن رقم 7 9لسنة 48ق جلسة 18/11/1982 والطعن رقم 23 لسنة 45ق جلسة 3/7/1995 مشار إليه د/رمضان صديق - المرجع السابق - ص 1.

9 يونيــة 5 ، فقــد جــاء بالمــادة التاسـعة مــن مـواد الإصـدار ينــشر هــذا القانــون في الجريــدة الرسـمية ويعمــل بــه مــن اليــوم التــالي لتاريـخ نـشره مـع مراعـاة مـا يـلي:

1- تـسرى أحـكام القانـون المرافـق بالنسـبة إلى المرتبـات ومـا في حكمهـا اعتبـاراً مـن الشـهر التـالي لتاريـخ نـشره في الجريـدة الرسـمية.

2- تــسرى أحــكام القانــون المرافــق بالنســبة إلى إيــرادات النشــاط التجــاري والصناعــي وإيــرادات المهــن غــير التجاريــة وإيــرادات الــثروة العقاريــة للأشــخاص الطبيعيــين اعتبــاراً مــن الفــترة الضريبيــة 5، وتــسرى بالنســبة إلى أربــاح الأشــخاص الاعتباريــة اعتبــاراً مــن الفــترة الضريبيــة 5 أو الفــترة الضريبيــة للشــخص الاعتبــاري التــي تبــدأ بعــد تاريــخ العمــل بهــذا القانــون [1].

ولا توجـد هنـاك ثمـة مخالفـة للقواعـد العامـة عندمـا ينـص القانـون الضريبـي عــلى سريــان الضريبــة عــلى المــاضي وذلــك لأنــه ينبغــي أن ينظــر إلى وقــت تقديــم الإقــرار الضريبــي لا وقــت تحقــق الواقعــة المنشــئة للضريبــة، فــلا يؤثــر رجعيــة الضريبـة عـلى أطلاق قاعـدة شرعيـة الجرائـم والعقوبـات [2]. وذلـك لأن الضريبـة ذات نطــاق ســنوي لذلــك يصــح فرضهــا في أى وقــت مــن الســنة دون أن يكــون في ذلــك معنــى الرجعيــة، وإنمــا هــو مجــرد تطبيــق للأثــر المبــاشر لقانــون الضريبــة [3].

(1) وهناك استثناءات على قاعدة سنوية الضريبة أورتها المادة الخامسة بعد أن بينت القاعدة وهى سنوية الضريبة بتحديدها في الفقرة الأولى أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. أوردت الاستثناء على هذه القاعدة وقالت يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على إثني عشر شهراً. وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية. كما تستحق بوفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط.

(2) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 73 - د/ أمال عثمان - المرجع السابق - ص3 وما بعدها - د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 92 وما بعدها.

(3) د/ أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 73 - د/حسين خلاف - المرجع السابق - ص 133 - نقض مدنى 18يونية 1953 الطعن رقم 4 4 سنة21ق مجموعة القواعد في 25 عام ج2 ص8 9.

وعلـة ذلـك أن ديـن الضريبـة ينشـأ بحصـول الواقعـة المنشـئة لـه لا مـن يـوم صـدور قـرار الإدارة الضريبـة بربـط الضريبـة، فهـذا القـرار في حقيقتـه ليـس إلا كاشـفاً لديـن الضريبـة وليـس منشـئاً لـه، فـلا يقـال برجعيـة قانـون الضرائـب عـلى مـدة سـابقة عـلى صـدوره طالمـا أن الواقعـة المنشـئة للضريبـة تكـون قـد حصلـت وفقـا لقانـون سـابق.

وتــسرى قاعــدة تطبيــق القانــون بأثــر فــورى ومبــاشر بالنســبة للنصــوص الموضوعيــة والنصــوص الإجرائيــة. والنصــوص الموضوعيــة في المجــال الجنــائي هــي تلـك المتعلقـة بتحديـد الجرائـم والعقوبـات ومـا يتعلـق بهـا مـن حيـث الإباحـة والمسـئولية والعقـاب، وهـذه النصـوص تخضـع للقواعـد العامـة في القانـون الجنـائي وهــى عـدم رجعيـة القوانـين الجنائيـة. والقواعـد الإجرائيـة هـى المتعلقـة بالأشـكال والأسـاليب التـي ينبغـي إتباعهـا في سـبيل اقتضـاء الحـق أمـام السـلطة القضائيـة، بـصرف النظـر عـن موقـع القاعـدة أي عـن ورودهـا في قانـون العقوبـات أم الإجـراءات الجنائيـة، وبـصرف النظـر عـن الغايـة التـي تسـتهدفها أي سـواء كانـت في مصلحـة الفــرد أم في مصلحــة الجماعــة.

والقانــون الضريبــي لا يختلــف في ذلــك عــن القواعــد العامــة. ومــع اســتقرار القواعـد القانونيـة عـلى ذلـك، ومـع اسـتقرارها عـلى رجعيـة النصـوص الجنائيـة إذا كانــت أصلــح للمتهــم طبقــا للــمادة الخامســة مــن قانــون العقوبــات والتــي جــاء نصهـا «ومـع ذلـك إذا صـدر بعـد وقـوع الفعـل وقبـل الحكـم فيـه نهائيـا قانـون أصلـح للمتهـم فهـو الـذي يتبـع دون غـيره». فهـل يمكـن الأخـذ بهـذه القاعـدة في القانــون الضريبــي؟.

إذا كانـت القواعـد العامـة في القانـون الجنـائى قـد خالفـت الأصـل الثابـت وأباحـت تطبيـق القانـون بأثـر رجعـى إذا كان أصلـح للمتهـم. فهـل يخضـع القانـون الضريبــي لتلــك القواعــد ويطبــق بأثــر رجعــى إذا كان أصلــح للممــول؟

ذهب البعض [1] إلى عدم الأخذ بها في المجال الضريبي لأن هذا المجال قائم على الغرامات الضريبية وهذه الغرامات ليست عقوبة بحتة وإنما تحمل في طياتها فضلا عن فكرة الجزاء فكرة التعويض، وحيث أنه قد ثبت للخزانة الحق في التعويض وجب استبعاد تطبيق قواعد التجريم والعقاب التي روعي فيها مصلحة المتهم في تطبيق بعض نصوص قانون العقوبات، فضلا عن أنها جاءت على سبيل الحصر والاستثناء من القواعد العامة. أما العقوبات الجنائية الأخرى كالسجن والحبس فإن صدور قانون جديد بتنظيم أداء دين الضريبة لصالح الممول لا يكون له أثر رجعى إلا بنص صريح، أما القانون الذي يعدل الالتزامات الإجرائية أو يمس بالتعديل قواعد التجريم والعقاب والمسئولية فيطبق بأثر رجعى متى كان في صالح المتهم.

وفى ذلك إجحاف بحق الممول لا يتوافق مع القواعد العامة في القانون التى أعطت المتهم الحق في المحاكمة بناءً على قانون آخر غير الذي ارتكب الواقعة في ظله إذا كان أصلح له، وما الذي يمنع من رجعية القانون الضريبي إذا كان أصلح للممول فنحن نرى أن النص ينطبق عليه. فإذا كان الممول يحاسب وفقا للقانون157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187لسنة 1993 وصدر القانون 91 لسنة 5 بتخفيض الشريحة التي كان يحاسب بها الممول أو أعفى بعض الأنشطة من الضرائب أو خفض العقوبة المقررة لبعض الجرائم، أو أزال وصف الجناية وجعلها جنحة لبعض الأفعال، فما المانع من أن يستفيد من ذلك الممول. وتأكيداً لذلك فقد أفتت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بأن وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي الأرباح التي تتحقق في نهاية السنة الضريبية نتيجة مباشرة النشاط الخاضع للضريبة خلال السنة بعد خصم جميع التكاليف، فلا يسرى القانون إلا على الأرباح التي تتحقق في نهاية السنة الضريبية [2].

---

(1) أنظر في عرض هذا الرأى ونقده د/أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 74.

(2) الجمعية العمومية لقسم الفتوى والتشريع ملف رقم 7/2/199 جلسة1/5 /1983.

وحيث إن قانون الضريبة علي الدخل الجديد قد تضمن بعضاً من الأحكام التي أزال بموجبها وصف الجناية عن بعض الجرائم الضريبية الذي كان يسبغه عليها قانون الضرائب علي الدخل الملغي، وخفف العقوبات التي كانت مقررة لها، كما عدل من العناصر اللازمة لقيام بعضها بما يجعلها غير مؤثمة في أحوال معينه، والغي تجريم بعض الأفعال التي كانت مؤثمة بقانون الضرائب علي الدخل الملغي، فإنه يُعد قانوناً أصلح للمتهم في هذا الشأن. ولما كان ذلك وكانت الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون العقوبات تنص علي أنه «إذا صدر بعد وقوع الفعل وقبل الحكم فيه نهائياً قانون أصلح للمتهم فهو الذي يتبع دون غيره «فإن قانون الضريبة علي الدخل الجديد يضحى هو القانون الواجب التطبيق، إذ أنشأ مركزاً قانونياً أصلح للمتهم. فإذا كانت الدعوى ما تزال فى حوزة النيابة العامة فيجب عليها أن تحفظها إذا كان القانون الجديد لا يعاقب على الفعل المرتكب، أو التقرير فيها بالا وجه لإقامة الدعوى الجنائية - بحسب الأحوال -، أو أن تحيلها إلى المحكمة الجزئية بدلاً من محكمة الجنايات. وإذا كانت الدعوى قد أحيلت إلي محكمة الجنايات بوصف الجناية بمقتضى أحكام قانون الضرائب علي الدخل رقم (157) لسنة 1981، فيجب علي المحكمة من تلقاء نفسها إعادتها إلى المحكمة الجزئية. أو أن يطلب عضو النيابة الحاضر بالجلسة من محكمة الجنايات إحالة الدعوى إلى المحكمة الجزئية.

ويطبق الأثر الفورى والمباشر على القواعد الإجرائية كتشكيل لجنة الطعن وحدود اختصاصها ومواعيد الطعن. فإذا صدر قانون جديد للإجراءات فإن هذا القانون يكون واجب التطبيق على الدعاوى الجنائية المقامة عن وقائع ضريبية إجرامية لم يفصل فيها، ولو كانت هذه الوقائع قد ارتكبت قبل تاريخ العمل بهذا القانون، فالقواعد الإجرائية تحكم الإجراءات ولا تحكم الجرائم، ومن ثم يجب أن يعتد بتاريخ هذه الإجراءات لا بتاريخ ارتكاب الجرائم [1].

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور - أصول قانون الإجراءات الجنائية - ص - د/ نجاتى سند - المرجع السابق - ص 121.

تطبيقـا لذلـك قضـت محكمـة النقـض بـأن: «مقتـضى الأثـر الرجعـى للقانـون أن يـسرى عـلى كل واقعـة تعـرض فـور نفـاذه ولـو كانـت ناشـئة عـن مركـز قانـوني وجـد قبـل هـذا التاريـخ»، ومـن ثـم فـان إجـراءات الطعـن المنصـوص عليهـا في القانـون 187لسـنة 1993 لا يكـون لهـا محـل بعـد إلغـاء هـذا القانـون، وتطبـق عليهـا الإجـراءات الموجـودة فى القانـون الجديـد»[1]. إلا إذا نـص القانـون عـلى غـير ذلـك كـما ورد فى نـص المـادة الثامنـة مـن مـواد الإصـدار «يسـتمر العمـل باللائحـة التنفيذيـة لقانـون الضرائـب علـي الدخـل رقـم (157) لسـنة 1981 (الملغى) والقـرارات المعمول بهـا حاليـاً فيـما لا يتعـارض مـع أحـكام قانـون الضريبـة عـلي الدخـل رقـم (91) لسـنة 5، إلي أن يصـدر وزيـر الماليـة اللائحـة التنفيذيـة للقانـون الأخـير».

ويرجـع السـبب في ذلـك أن هـدف الأحـكام والقواعـد الإجرائيـة عمومـاً هـو إدراك الحقيقـة بـأسرع وقـت دون مسـاس بالقواعـد المتعلقـة بالتجريـم والعقـاب والتـي تقصدهـا الدسـاتير والقوانـين في تقريرهـا عـدم رجعيـة أحكامهـا عـلى المـاضي، وبالتـالي فـإن المتهـم لا يضـار قـط مـن سريـان هـذه القواعـد مبـاشرة عليـه، بـل إنـه عـلى العكـس قـد يسـتفيد طالمـا أن كل تعديـل لقاعـدة إجرائيـة مقصـود بـه أصـلا محاولـة إدراك الحقيقـة القضائيـة في وقـت أقـصر وبشـكل أكـثر يقينـا وعدالـة، كـما أن هـذا التعديـل لـن يكـون لـه تأثـير عـلى موقفـه القضـائي وسـلوكه الـذي يتوجـه إلى الجريمـة والعقوبـة وليـس إلى الإجـراءات الجنائيـة. فالعـبرة هـي بوقـت مبـاشرة الإجـراء وليـس بوقـت وقـوع الجريمـة التـي يتخـذ الإجـراء بمناسـبتها، وتبـدوا الأهميـة في ذلـك عـلى الدعـاوى التـي علـق القانـون 91 لسـنة 5 رفـع الدعـوى الجنائيـة بصددهـا ضرورة الحصـول عـلى موافقـة وزيـر الماليـة م 138ق91 لسـنة 5. لذلـك فيتعـين تطبيقـاً لذلـك مراعـاة القواعـد العامـة في قانـون الإجـراءات الحنائيـة والتـي تقـضى بـأن النصـوص الإجرائيـة تـسرى بأثـر مبـاشر عـلى الدعـاوى التـي لم يتـم الفصـل فيهـا نهائيـاً [2].

(1) د/ عبد الباسط وفا - المرجع السابق - ص -33 نقض 24 لسنة 58ق جلسة 14/11/1994.

(2) نقض 28ابريل 1959 مجموعة الأحكام سنةرقم9 مشار إليه د/أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 75.

فالإجـراء دومـا محكـوم بالقانـون النافـذ وقـت مباشرتـه، فالعـبرة هـي بوقـت مباشرة الإجـراء وليـس بوقـت وقـوع الفعـل والجريمـة التـي يتخـذ الإجـراء بمناسـبتها، أو كـما تقـول محكمـة النقـض" أن القواعـد الإجرائيـة تـسرى مـن يـوم نفاذهـا بأثـر فـوري عـلى القضايـا التـي لم يكـن قـد تـم الفصـل فيهـا مـا لم ينـص القانـون عـلى غـير ذلـك "1[1]، خلافـا لقواعـد القانـون الجنـائي وإن كان البعـض يـرى مسـاواتهما [2].

ويـكاد يجمـع الفقـه عـلى أن مضمـون القاعـدة أو موضوعهـا هـو الفيصـل في بيـان طبيعتهـا القانونيـة فتكـون القاعـدة موضوعيـة إذا كان مضمونهـا أو موضوعهـا يتعلـق بحـق الدولـة في العقـاب سـواء مـن حيـث نشـأته أو تعديلـه أو انقضائـه، بينـما تكـون القاعـدة إجرائيـة إذا كان موضوعهـا أو مضمونهـا يتعلـق بالأشـكال والأسـاليب التـي ينبغـي إتباعهـا في سـبيل اقتضـاء هـذا الحـق أمـام السـلطة القضائيـة، بـصرف النظـر عـن موقـع القاعـدة أي عـن ورودهـا في قانـون العقوبـات أم الإجـراءات الجنائيـة، وبـصرف النظـر عـن الغايـة التـي تسـتهدفها أي سـواء كانـت في مصلحـة الفـرد أم في مصلحـة الجماعـة.

ومـن ناحيـة أخـرى فالأثـر الفـوري للقواعـد الإجرائيـة يتفـق مـع المنطـق القانـوني لأنـه لا يتعلـق بوقائـع وإنمـا بإجـراءات تهـدف إلى إثبـات هـذه الوقائـع وتطبيـق سـلطة الدولـة في العقـاب يشـأنها [3]. فالحكمـة مـن القانـون الأصلـح للمتهـم لا تتوافـر بالنسـبة للإجـراءات الجنائيـة لأنهـا لا تتعلـق بالتجريـم والعقـاب وإنمـا تعنـى نـواح شـكلية تنظيميـة فحسـب.

---

(1) نقض 1/12/1964 أحكام النقض سنه15ق - ص774.

(2) د/ محمد ذكى أبو عامر - المرجع السابق - ص46. د/أمال عثمان - شرح قانون الإجراءات الجنائية - ط1991 هـ - مطابع الهيئة المصرية للكتاب - ص 52.

(3) نقض 9فبراير 1984 رقم 18س53ق ، 6فبراير 191 مجموعة أحكام النقض س31 ص195، ورقم 4، 12فبراير -1986 مجموعة أحكام النقض س26ق - ص36رقم9.

الفرع الثاني

تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان

تمهيد وتقسيم:

تحكم تطبيق القانون من حيث المكان عدة نظريات من هذه النظريات أو القواعد قاعدة الإقليمية وبمقتضاها يعاقب كل من يرتكب جريمة على إقليم الدولة سواء أكان من مواطنى الدولة أو أجنبى عنها. وقاعدة شخصية القانون الجنائى وبمقتضاها يخضع لقانون الدولة أى مواطن من مواطني الدولة حتى ولو ارتكب الجريمة خارج إقليم الدولة، وقاعدة عينية القانون الجنائى وبمقتضاها يخضع لقانون الدولة كل من يرتكب جريمة بعينها داخل إقليم الدولة أو خارجه من مواطنى الدولة أو من غير مواطنيها ما دامت هذه الجريمة من الجرائم المرتكبة تخل أو تؤدى إلى المساس بسيادة الدولة، ومبدأ عالمية النص الجنائى ومقتضاه أن كل من يقبض عليه فى إقليم الدولة يخضع لقانونها الجنائى أيا كانت جنسيته وأياً كان المكان الذى ارتكبت فيه الجريمة. ولا مجال هنا للحديث عن هذه القواعد ولا بيان الاستثناءات التى ترد عليها[1]. والذى يعنينا فقط هو بيان الأصل في هذه القواعد وهى قاعدة الإقليمية، وهل يخضع القانون الضريبي شأنه فى ذلك شأن القانون الجنائى لقواعد تطبيق القانون من حيث المكان أم أن القانون الضريبي يختلف فى شىء ما فى هذه القواعد؟. هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال الفقرتين التاليتين:

1- قاعدة الإقليمية.

2- نطاق القاعدة.

(1) د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص12 وما بعدها - د/أحمد الألفى - المرجع السابق - ص 139.

1- قاعدة الإقليمية:

يقضى مبدأ الإقليمية أن يطبق القانون على كل من يقطن الإقليم المصرى سواء كان مصرياً أو غير مصرى كما يطبق كذلك على الوقائع التى ارتكبت على الأراضى المصرية. فهل يأخذ القانون الضريبي بهذه القاعدة؟.

بداية نؤكد أن القانون الضريبي قد أخذ بالمبادىء الأساسية فى القانون الجنائى لتطبيق القانون من ناحية المكان وخاصة قاعدة الإقليمية، فقد ميز القانون بين مجموعتين أو طائفتين من المولين وهما الشخص الطبيعى والشخص الاعتباري. بالنسبة للشخص الطبيعى نصت المادة 1/6 بأن "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر"[1]. وقد حدد القانون أحوال إقامة الشخص الطبيعى فى المادة الثانية وهى: إذا كان له موطن دائم فى مصر. والمقيم فى مصر مدة تزيد عن 183 يوما متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهرا. والمصرى الذى يؤدى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

وقد حددت المادة الثالثة من اللائحة حالات إقامة الشخص الطبيعى: يكون للشخص الطبيعي موطن دائم فى مصر فى أى من الحالتين الآتيتين

- إذا تواجد فى مصر معظم أوقات السنة سواء فى مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

- إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه فى مصر.

مما سبق يتضح أن القانون الضريبي قد سار على نهج القواعد العامة فى تطبيق القانون من ناحية المكان وأخذ بمبدأ الإقليمية وأخضع كل الأشخاص

---

(1) د/ عبدالباسط وفا - المرجع السابق- ص 54.

الطبيعيين المقيمين على الإقليم المصرى للقانون الضريبي سواء أكانوا مصريين أو غير مصريين. كما أنه فوق ذلك وحماية لأموال الخزانة العامة قد أخضع غير المقيم فى الإقليم المصرى إذا كان الإيراد قد تحقق فى مصر أى أن القانون قد أخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية والاجتماعية فى فرض الضريبة، وليس فى ذلك مخالفة للقواعد العامة لتطبيق القانون الضريبي حيث أن الإيراد قد تحقق فى مصر بل هو تطبيق للقواعد العامة والتى تقضى بتطبيق القانون على كل جريمة وقعت على الإقليم المصرى أيا كان جنسية مرتكب الجريمة.

ولذلك فقد أخذ القانون بمعيار التبعية الضريبية إذا كان الشخص يقيم فى مصر إقامة معتادة وقد حدد القانون متى يكون للشخص إقامة معتادة فى مصر اما إذا كانت الإقامة عارضة أو غير دائمة أو لم يتحقق الإيراد فى مصر فلا يخضع الشخص للقانون الضريبي.

وقد سار هذا القانون كذلك على نهج القواعد العامة بخصوص تطبيق القانون الضريبي على من لا يقطن الإقليم المصرى ولم يتحقق له إيراد فيه فلم يخضه للقانون الضريبي وفى ذلك تطبيق للقواعد العامة، حيث أنه قد نص على أن يكون متلقى الدخل مصريا فالموظفون الأجانب الذين يعملون فى الخارج لحساب الحكومة المصرية ويتلقون دخولهم من خزانة الدولة كالأجانب العاملين فى السفارات المصرية لا يخضعون للضريبة، وبذلك يختلف هذا النص عن النص فى القانون السابق الذى كان يخضع هذه الطوائف للضريبة.

وعلى ذلك تسرى الضريبة على مجموع صافى الدخل السنوي الذى يحققه الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للشخص المقيم، وتسرى كذلك على غير المقيم فى حالات معينة، فتسرى الضريبة على الأشخاص الطبيعيين المقيمين بصرف النظر عن جنسياتهم، وذلك عن دخولهم المحققة فى مصر. وقد اعتبر المشرع الممول مقيما فى مصر فى إحدى الحالات الآتية: يتواجد فى مصر معظم أوقات السنة سواء كان المكان مملوك له أو مستأجرا أو بأية صفة أيا كانت. أو أن يكون له محل تجارى أو مكتب هندسى أو مهنى أو مصنع أو غير ذلك

من أماكن العمل الذى يزاول فيها الشخص الطبيعى نشاطه. إذا كانت مدة إقامته فى مصر تزيد على 183يوم متصلة أو منقطعة خلال اثني عشر شهرا. إذا كان من المصريين الذين يؤدون مهام وظائفهم فى الخارج ويحصلون على دخولهم من خزانة مصرية. أما الأشخاص غير المقيمين فتسرى الضريبة دخولهم المحققة فى مصر.

وبالنسبة للشخص الاعتباري فقد ميز المشرع الضريبي وفقا للمادة 47 بين الشخص الاعتباري المقيم وأخضعه للضريبة على دخله المتحقق فى مصر وفى الخارج مما يعنى تغليب مبدأ عالمية الإيراد. وغير المقيم وقصر فرض الضريبة على ما يحققه فى مصر , مبدأ الإقليمية.

فقد جاء نص المادة 47 ق 91 لسنة 5 على النحو التالي:

"تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها. وتسرى الضريبة على:

- الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء فى مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التى تحققها من خلال منشاة دائمة فى مصر".

وقد أوضح القانون فى المادةمن الكتاب الأول الخاص بالأحكام العامة متى يكون الشخص مقيماً فى مصر، حيث بينت المادة المذكورة أن الشخص الاعتباري يكون مقيماً فى مصر فى الحالات الآتية:

- إذا كان قد تأسس وفقا للقانون المصرى.

- إذا كان مركز إدارته الرئيسى أو الفعلى فى مصر.

- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 5 % من رأسمالها.

وقـد حـددت المـادة الثالثـة مـن اللائحـة حـالات إقامـة الشـخص المعنـوي، وتكـون مـصر مركـزاً لـلإدارة الفعـلى للشـخص الإعتبـارى إذا تحققـت فى شـأنه حالتـان عـلى الأقـل مـن الحـالات الآتيـة:

- إذا كانـت هـي المقر الذى تتخذ فيـه قرارات الإدارة اليومية.

- إذا كانـت هـي المقـر الذى تنعقد به اجتماعـات مجلس الإدارة أو المديرين.

- إذا كانـت هـي المقـر الـذى يقيـم فيـه 5 % عـلى الأقـل مـن أعضـاء مجلـس الإدارة أو المديريـن.

- إذا كانـت هـى المقـر الـذى يقيـم فيـه الـشركاء أو المسـاهمون الذيـن تزيـد حصصهـم عـلى نصـف رأس المـال أو حقـوق التصويـت.

وفى جميـع الأحـوال لا يعـد الشـخص الاعتبـاري مقيـما فى مـصر اسـتنادا لوجـود مركــز إدارة فعــلى إذا تبــين لمصلحــة الضرائــب أن الشــخص الاعتبــاري اتخــذ هــذا المركـز بقصـد تجنـب الالتزامـات الضريبيـة [1].

وبالنسـبة إلى الأشـخاص الاعتباريـة غـير المقيمـة تـسرى الضريبـة عـلى الأربـاح التـى تحققهـا مـن خـلال منشـاة دائمـة فى مـصر، وقـد أوضحـت المـادة الرابعـة مـن القانـون المقصـود بالمنشـاة الدائمـة حيـث نصـت عـلى مـا يـلى: "يقصـد بالمنشـاة الدائمـة فى تطبيـق أحـكام هـذا القانـون كل مـكان ثابـت للأعـمال يتـم مـن خلالـه تنفيـذ كل أو بعـض أعـمال المشروعـات الخاصـة بشـخص غـير مقيـم فى مـصر. وتشـمل عـلى الأخـص. - محـل الإدارة - الفـرع - المبنـى المسـتخدم كمنفـذ للبيـع - المكتـب - المصنـع - الورشـة - المنجـم أو حقـل البـترول أو بـئر الغـاز أو المحجـر أو أى مـكان آخـر لاسـتخراج المـوارد الطبيعيـة بمـا فى ذلـك الأخشـاب أو أى إنتـاج آخـر مـن الغابـات.- المزرعـة أو الغـراس - موقـع البنـاء أو مـشروع الإنشـاء أو التجميـع أو التجهيـزات أو الأنشـطة الإشرافيـة المرتبطـة بـشيء مـن ذلـك".

---

(1) فقرة مضافة بقرار وزير المالية رقم 193لسنة 6 المادة الأولى والصادر بتاريخ 3/4/2 6.

وبذلـك يكـون القانـون الضريبـي قـد اخـذ بمبـدأ الإقليميـة للشـخص الاعتبـاري فأخضـع للضريبـة الإيـراد المتحقـق للشـخص الاعتبـاري المقيـم عـلى الإقليـم المـصرى، أو الإيـراد المتحقـق فى مـصر فى حالـة عـدم إقامـة الشـخص الاعتبـاري. ولم يفـرق بـين كـون مؤسسـيه مصريـين أم غـير مصريـين.

2- نطـاق القاعدة:

ونعنـى بنطـاق قاعـدة الإقليميـة النطـاق الشـخصى والمـكانى فى تطبيـق القانـون الضريبـي وهـو المتعلـق بسـيادة الدولـة عـلى إقليـم الدولـة وهـو مـا ورد بنـص المـادة 6 مـن القانـون 91 لسـنة 5 والتـى جـاء نصهـا "تفـرض ضريبـة سـنوية عـلى مجمـوع صـافى دخـل الأشـخاص الطبيعيـين المقيمـين وغـير المقيمـين بالنسـبة لدخولهـم المحققـة فى مـصر". فطبقـاً لهـذه المـادة يقتـصر تطبيـق القانـون الضريبـي عـلى القاطنـين فى الإقليـم المـصرى سـواء كان وطنـى أو أجنبـى بـشرط تحقـق الإيـراد فى مـصر.

ولكـن وطبقـا لمبـدأ الإقليميـة فـإن القانـون الجنـائى يمتـد ليشـمل بالعقـاب كل شـخص أرتكـب فى خـارج الإقليـم فعـلاً يجعلـه شريـكاً فى جريمـة وقعـت كلهـا أو بعضهـا فى الإقليـم المـصرى. فهـل تـسرى هـذه القاعـدة عـلى القانـون الضريبـي؟.

فيعاقـب بمقتـضى نـص المـادة 1/2 مـن قانـون العقوبـات مـن يحـرض وهـو بالخـارج شـخصاً فى مـصر عـلى ارتـكاب جريمـة قتـل بهـا فيقـع بتأثـير هـذا التحريـض، ويعـد فاعـلا مـن يرسـل وهـو فى الخـارج إلى شـخص مـواد مخـدرة للاتجـار بهـا، فـكل مـن الشـخصين فاعـل أصـلى فى جنايـة الاتجـار. فهـل القانـون الضريبـي يخضـع لهـذه القاعـدة شـأنه فى ذلـك شـأن القانـون الجنـائى العـام؟.

مــن المؤكــد أن هــذه القاعــدة تــسرى عــلى القانــون الضريبــي وذلــك لأن طبيعــة الجريمــة الضريبيــة لا تتنــافى مــع ذلــك، ولنــضرب لذلــك مثــلا بحالــة الــذى يرســل إقــراره الضريبــي وهــو فى الخــارج وهــذا الإقــرار مخالــف للحقيقــة، أو يمتنــع

عـن دفـع الضريبـة فى الميعـاد المحـدد لأدائها وهـو فى الخـارج [1]. وحالـة المحاسـب القانـونى الـذى يخفـى وقائـع علمهـا أثنـاء تأديـة مهمتـه ولم تفصح عنهـا المسـتندات التـى شـهد بصحتهـا، أو يخفـى وقائـع تتعلـق بـأى تعديـل أو تغيـير فى الدفاتـر أو السـجلات أو المسـتندات وكان مـن شـأن هـذا التعديـل أو التغيـير الإيهـام بقلـة الأربـاح أو زيـادة الخسـائر، أو يعتمـد إقـراراً ضريبيـاً وهـو فى خـارج البـلاد ويرسـله إلى مصلحـة الضرائـب، وكذلـك الحـال بالنسـبة لـشركات المسـاهمة التـى ترسـل إلى فرعهـا فى الإقليـم المـصرى لإتـلاف بعـض المسـتندات المثبتـة للإيـرادات والمصروفـات قبـل انقضـاء مـدة تقـادم الحـق فى الضريبـة م 3/133 مـن القانـون رقـم 91 لسـنة 5 [2].

ولكـن هـل يـسرى قانـون الضرائـب عـلى كل مـن ارتكـب فى خـارج الإقليـم جريمـة ضريبيـة، كـما في حالـة المـصرى الـذى يتهـرب مـن سـداد الضرائـب المسـتحقة عليـه للدولـة التـى يعيـش فيهـا ثـم يعـود إلى البـلاد، وكان هـذا الـذى ارتكبـه معاقبـا عليـه بمقتـضى قانـون البلـد الـذى ارتكـب فيـه، وذلـك طبقـا للـمادة الثالثـة مـن قانـون العقوبـات، والتـى تأخـذ بمـا يسـمى بشـخصية النـص الجنـائى أى أن القانـون المـصرى يطبـق عـلى نـوع معـين مـن الجرائـم حتـى لـو ارتكبهـا أجنبـى أو ارتكبـت خـارج الإقليـم المـصرى.

مـن المؤكـد أن القانـون الضريبـي المـصرى لا يـسرى عـلى هـذه الجرائـم وذلـك لأن هـدف هـذا القانـون هـو حمايـة المصلحـة الضريبيـة للخزانـة العامـة المصريـة، ولا علاقـة لـه بمصلحـة الـدول الأخـرى الماليـة، فلـو ارتكـب مواطـن جريمـة ضريبيـة فى دولـة أجنبيـة ثـم عـاد إلى مـصر، وكان قانـون البلـد الـذى يعيـش فيـه يعاقـب عـلى هـذه الجريمـة، فـلا يقـدم للمحاكمـة بعكـس قانـون العقوبـات[3].

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 86.

(2) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع والمكان السابقين .

(3) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 88. د/ حسين خلاف - المرجع السابق - ص.

ولذلك فلا يمتد نطاق قانون الضرائب إلى الجرائم كلها أو بعضها التى ترتكب خارج الإقليم المصرى وذلك طبقا للمادة 6ق91 لسنة2 5.

وكلك هل يطبق القانون الضريبي على المصرى الذى يرتكب جريمة فى الخارج وتكون متعلقة بأمن الدولة من جهة الداخل أو الخارج أو تمس سيادتها. وهو ما يعرف بعينية النص الجنائى.

من المؤكد أن القانون الضريبي المصرى لا يسرى على هذه الجرائم وذلك لأن هدف هذا القانون هو حماية المصلحة الضريبية للخزانة العامة المصرية، والجرائم المالية التى ترتكب خارج الإقليم لا علاقة لها بأمن الدولة من الخارج أو من الداخل. وعليه فلا خروج على مبدأ الإقليمية ولا تخضع مثل تلك الجرائم للقانون الضريبي، فمن يرتكب جريمة ضريبة فى الخارج وتكون لها تأثير على اقتصاد الدولة التى يعيش فيها، ثم عاد إلى مصر فلا يعاقب بمقتضى القانون الضريبي المصرى.

الفصل الثاني

أسباب الإباحة [1]

(1) الأصل أن كل واقعة مادية مطابقة لما هو وارد في نص تجريمي يكون مفترضا فيها مساسها بالحق أو المصلحة التي يحميها هذا النص أي عدم مشروعيتها، ومن ثم فان إباحة هذه الواقعة ونفي معاني الإثم والعدوان عنها لا يتأتى إلا بنص تشريعي من ذات قوة النص التجريمي على الأقل. ولما كانت أسباب الإباحة هي استثناء من الأصل السابق ولزاما أن يرد بها نص فإنها تكون محددة علي سبيل الحصر، بيد أن تحديدها لا يمنع من التوسع في تفسيرها إلي حد القياس عليها، فقد رأينا أن القياس المحظور في المجال الجنائي هو ما يكون تجريماً لا إباحة، ومثال ذلك ما نصت عله المادة (245عقوباتمن إباحة أفعال القتل والجرح والضرب استعمالا للحق في الدفاع الشرعي علي ما قد يرتكبه المدافع من أفعال سب أو قذف للمعتدي أو هتك لعرضه أو إتلاف لماله. وعلي ذلك فيمكن تعريف أسباب الإباحة علي أنها: «أحوال نص الشارع عليها ينفي فيها عن واقعة صفة التجريم الثابتة لها بموجب نص قانوني بسبب تجردها من معاني الإثم والعدوان التي تكمن فيها علة التجريم والعقاب، فترد الواقعة إلي أصل الأشياء في الإباحة «وتختلف أسباب الإباحة عن حالة عدم انطباق النص فى أن أسباب الإباحة تكون الواقعة متطابقة ماديا مع ما هو وارد في نص تجريمي أي تقوم فيها الأركان والعناصر التي يتطلبها هذا النص حتي يكتمل النموذج القانوني للجريمة، وهذا التطابق من حيث الشكل حيث يفرغ السبب المبيح للواقعة من كل معاني الإثم والعدوان، فينتفي عنها صفة التجريم الثابتة لها بموجب النص. وتختلف حالات عدم انطباق نص التجريم عن أسباب الإباحة من حيث أنها تفترض انطباق النص علي الواقعة واكتمال النموذج القانوني للجريمة من حيث الشكل بينما يكون ذلك متخلفا في حالات عدم إنطباق النص. وتختلف عن موانع المسئولية التى يفترض في الجاني كمال الأهلية الجنائية التي تتحقق بالإدراك أو التمييز وحرية الاختيار لديه، فضلا عن قيام الإثم الجنائي في حقه سواء في صورة القصد أو الخطأ، فإذا قام لدي الجاني عائق يحول دون اكتمال أهليته أو يسقط عنه القصد أو الخطأ وانتفاء هذا الأخير يقود بالتبعية إلي امتناع المسئولية الجنائية فقط عن الجاني الذي يتحمل فعله مدنيا. وموانع المسئولية هي ظروف ذات طبيعة شخصية تقوم في ذات الجاني وتحدث أثرها في الركن المعنوي للجريمة فتنفيه بالنسبة لمن قامت في حقه من الجناة دون أدني تأثير لها علي ركنها المادي الذي يبقي شاهدا علي حدوث الواقعة المجرمة مما يجيز مسائلة غير من قام لديه مانع مسئولية من الجناة الآخرين جنائيا ومدنيا. القول بأن موانع المسئولية تنفي عن الواقعة ركنها المعنوي يقود إلي نتيجة طبيعية هي أن موانع المسئولية تحول دون مؤاخذة المتهم جنائيا ولكنها لا تمنع من مسائلته مدنيا عما سببه سلوكه للغير من ضرر وأذي، أما أسباب الإباحة فهي ذات طبيعة موضوعية لا شخصية تحدث أثرها في الجانب المادي للجريمة فتزيل عن صفة التجريم وترده إلي أصله من حيث الإباحة، ومن ثم فإنها تفيد كل من ساهم في الواقعة بوصفه فاعلا لها أو شريكا فيها كما أنها تنفي المسئوليتين الجنائية والمدنية معا، وتختلف كذلك عن موانع العقاب أو الأعذار القانونية المعفية من العقاب فهي أحوال ينص فيها الشارع علي إعفاء الجاني من العقوبات المقررة قانونا جزاء لجرمه علي الرغم من وقوع الجريمة مكتملة الأركان، كما يري الشارع أن مصلحة المجتمع في عدم عقاب الجاني تربو علي مصلحته في إنزال العقاب به، ولما كان تقرير العقاب لا يثبت إلا بنص فإن الإعفاء منه لا يكون =

تمهيد وتقسيم:

يقصد بأسباب الإباحة الأحوال التي يرتكب فيها سلوك مادي يتطابق مع ما هو وارد من سلوك في نص تجريمي إلا أنه لا تقوم فيه علة تجريم هذا الأخير المتمثلة في كونه ماساً بإحدى المصالح أو الحقوق المحمية جنائياً، فيتجرد السلوك الأول من معاني الإثم والعدوان غير المشروع، ومن ثم يوصف بكونه عملاً مباحاً.

فأسباب الإباحة هي أحوال تتطابق فيها الواقعة المادية المرتكبة مع الواقعة المبينة في احدي نصوص التجريم من حيث الشكل فحسب، ولكنها تكون مفرغة من غاية الشارع ومقصده في التجريم والعقاب، بل وقد يتجاوز الأمر في بعض أسباب الإباحة هذا الحد، بحيث يكون مباشرة السلوك فيها مقصوداً به حماية مصلحة أو قيمة اجتماعية أولي بالرعاية والاعتبار من تلك التي يمسها هذا السلوك.

تعرف أسباب الإباحة بأنها الحالات التى ينص عليها المشرع ويجعل من أثارها نفى الصفة غير المشروعة عن الأفعال المجرمة، أى نفى الجريمة عنها وجعلها من الأسباب المباحة. فالنظام القانوني يتضمن إلى جانب القواعد الجنائية الايجابية التى تعين الجرائم وتحدد الجزاء المقرر إزاءها قواعد سلبية تجرد السلوك المجرم بفعل القاعدة الايجابية من الصفة غير المشروعة أو تمنع تطبيق الجزاء المقرر عنه وأسباب الإباحة من قبيل القواعد السلبية، وهى أوسع هذه القواعد أثرا لأنها لا تؤدى فقط إلى عدم توقيع العقاب بل إنها فضلا عن ذلك تجعل السلوك مشروعا [1].

= إلا بنص مساو لقوة النص الأول بالأقل. ومثال ذلك إبلاغ أحد الجناة الحكومة عن جريمة الاتفاق الجنائي قبل وقوع الجريمة موضوع هذا الاتفاق وإبلاغ المتهم السلطات الإدارية أو القضائية في الجرائم المضرة بأمن الحكومة من جهة الخارج، ولأن موانع العقاب تؤثر في قيام الجريمة قانونا فإنه لا تتعلق سوي بإعمال الأثر غير القانوني المترتب عليها، ومن ثم فإنه لا يفيد منها سوي ما قامت فيه اعتبارات الإعفاء من الجناة.

(1) د/أحمد عبدالعزيز الألفي - القسم العام من قانون العقوبات - المرجع السابق -ص 161.

ويعد من أسباب الإباحة استعمال الحق، والدفاع الشرعى ورضاء المجنى عليه. فهل تعد أسباب إباحة فى القانون الضريبي وتنفى عن القائم بها ارتكاب الجريمة، ولا يخضع بالتالي لأى عقاب، كما لو امتنع ممول عن دفع الضريبة متعللاً باستعمال الحق أو بالدفاع الشرعي أو برضاء الإدارة الضريبية أو مصلحة الضرائب

هذا ما سنحاول الإجابة عليه من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: استعمال الحق وتطبيق القانون الضريبي.

المبحث الثاني: الدفاع الشرعى وتطبيق القانون الضريبي.

المبحث الثالث: رضاء مصلحة الضرائب وتطبيق القانون الضريبي.

المبحث الأول

استعمال الحق وتطبيق القانون الضريبي

تمهيد وتقسيم:

من المتفق عليه بين فقهاء القانون أنه متى حدد القانون حقاً من الحقوق أصبح من يستعمل هذا الحق بمنأى عن الملاحقة الجنائية. وقد قرر القانون هذه القاعدة فى المادة 6 من قانون العقوبات التي وردت على النحو التالي "لا تسرى أحكام قانون العقوبات على كل فعل ارتكب بنية سليمة عملاً بحق مقرر بمقتضى الشريعة". والمادة السابعة التي وردت على النحو التالي "لا تخل أحكام هذا القانون فى أي حال من الأحوال بالحقوق الشخصية المقررة فى الشريعة الغراء". فمن المؤكد أن القانون متى قرر فى أي من فروعه حقاً لأحد تعين اعتبار السلوك اللازم لمباشرة هذا الحق مشروعاً ومباحاً، وذلك لأنه لا يكون مقبولاً أن يكون الفعل الواحد مباحاً فى قانون ومحظور فى قانون آخر، فالنظام القانونى لأبد أن يكون نظاماً متكاملاً لا يناقض بعضه، وذلك لأن القانون هو الذي جرم الفعل وهو الذي أباحه [1]. ولا حاجة بنا إلى الخوض فى هذه الجزئية فموضوعها كتب القانون العام، ولكن الذي يعنينا فى ذلك هو حالة امتناع الممول عن تأدية الضرائب بسبب وجود دين له فى ذمة المصلحة ويطالب بالمقاصة، وحالة امتناع الممول عن تقديم الدفاتر والمستندات اللازمة لتقدير أرباحه بحجة المحافظة على سر المهنة، وذلك باعتبار أن هذين البندين من تطبيقات استعمال الحق.

هذا ما نحاول الإجابة عليه من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: امتناع الممول عن أداء الضريبة بسبب المقاصة.

المطلب الثاني: المحافظة على سر المهنة.

---

(1) د/ أحمد الألفى - المرجع السابق - ص 177 - د /نجاتي سيد أحمد سند - مبادىء القسم العام فى قانون العقوبات - المرجع السابق - ص 333.

المطلب الأول

امتناع الممول عن أداء الضريبة بسبب المقاصة

تعرف المقاصة فى القانون المدني بأنها: إنتهاء الدينين بمقدار الأقل منهما. واشترط القانون المدني لذلك شروطاً منها: أن يكون الدينين خاليين من النزاع، مستحقا الأداء، صالحين للمطالبة بهما أمام القضاء. وجعل حق المطالبة بها مقصوراً على أصحابها فلا تقع بقوة القانون لعدم تعلقها بالنظام العام طبقا للمادة 365 مدنى "لا تقع المقاصة إلا إذا تمسك بها من له مصلحة فيها".

وبناءً على ما سبق فهل يحق للممول الامتناع عن سداد دين الضريبة إذا كان له دين فى ذمة مصلحة الضرائب عن طريق ضرائب محصلة منه بالزيادة فى سنوات سابقة. أو ما خصمته منه المحكمة من كفالات وودائع لديها بسبب دين لها لدى مصلحة الضرائب كالمصروفات القضائية وغيرها [1].

ذهب البعض إلى عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة وغيره من الديون المستحقة للممول قبل المصلحة، إلا إذا نص القانون على خلاف ذلك، واستند إلى الحجج التالية:

---

(1) الكفالات والودائع التى تكون للممول لدى إحدى المحاكم وتقوم تلك المحاكم باحتجاز هذه المبالغ وعمل مقاصة داخلية بالمحكمة بين هذه المبالغ والمبالغ المدينة بها مصلحة الضرائب للمحكمة من جراء المصروفات القضائية، مع عدم قانونية هذا الإجراء وهناك منشورات من وزير العدل بعدم جواز ذلك ومع ذلك تقوم المحكمة بها. تقوم المحكمة بعد ذلك بأخطار مصلحة الضرائب بما قامت به من مقاصة وتذكر أسماء الممولين الذين استقطعت منهم كفالاتهم وودائعهم، وتذكر كذلك أرقام القضايا التى تم تسوية هذه المبالغ لصالحها وأرقام المطالبات. بقوم عضو شعبة القضايا بالمأمورية المختصة بعد إبلاغه بذلك باستطلاع رأى هيئة قضايا الدولة بمدى نهائية المطالبات الواردة من المحكمة، وبعد معرفة نهائية هذه المطالبات وعدم الطعن عليها من قبل الهيئة يقوم بكتابة مذكرة إلى الوحدة الحسابية لاستخراج شيك باسم المأمورية بقيمة المطالبات التى خصمتها المحكمة، وبعد وصول الشيك ودخوله فى حصيلة المأمورية يقوم عضو الشعبة بإخطار شعبة التحصيل المكتبي بذلك لتقوم بدورها بإثبات هذه المبالغ فى بطاقات الحساب الجارى للممولين الذين استقطعت منهم المحكمة هذه المبالغ.

1- اختلاف طبيعة دين الضريبة على غيره من الديون. فدين الضريبة مصدره القانون ويتعلق بالنظام العام فلا يجوز التنازل عنه باعتباره دين ممتاز على غيره من الديون وتستطيع الدولة فى سبيل الحصول عليه أن تلجأ إلى الحجز الادارى.

2- تستند ميزانية الدولة إلى الضرائب باعتبارها المصدر الأول والأهم لإيراداتها، مما يستلزم تحصيل هذه الضرائب لضبط تقدير هذه الإيرادات وفقا لما جاء بالميزانية وليس اللجوء إلى المقاصة.

3- تتبع الدولة نظاماً خاصاً عند سداد الديون الواقعة عليها وليس من بينها المقاصة.

4- مخالفة المقاصة بين الدينين لنص المادة 364مدنى.

وذهب رأى آخر إلى أنه متى توافرت الشروط الواردة فى القانون للمقاصة فلا يوجد ما يمنع من حصولها بين دين الضريبة وبين غيره من الديون.

واستند إلى الحجج الآتية:

1- لا تحول طبيعة دين الضريبة من اعتباره قابلاً للمقاصة مع غيره من الديون، وذلك على اعتبار أن المقاصة تقع بين الديون الأخرى غير دين الضرائب والتى يكون مصدرها القانون وتتعلق بالنظام العام.

2- لا تؤدى المقاصة إلى الإخلال بتقدير الميزانية لأن النتيجة المترتبة على المقاصة هي نفسها المترتبة على تحصيل الضرائب ثم ردها للممول.

لا تراعى الدولة دائما إجراءات سداد الديون المستحقة على الخزانة.

وأخذ بالرأي الأخير القضاء، ومجلس الدولة، والتعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب [1].

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 93.

فقـد أفتـى قسـم الـراى لـوزارة المالية فى 8 نوفمـبر سـنة195 بجـواز إجـراء المقاصـة بـين الدينـين الـذى يسـتحق للممـول فى ذمـة الضرائـب ومـا يسـتحق لهـا مـن ضرائـب عـلى الممـول المذكـور، ويتلخـص موضـوع الفتـوى فى أن أحـد المموليـن الخاضعـين للضريبـة عـلى الأربـاح التجاريـة والصناعيـة صـدر لـه حكـم بإلـزام مصلحـة الضرائـب بـرد مبلـغ معـين سـبق أن حصلتـه منـه لحسـاب الضريبـة المفروضـة عليـه، ثـم صـدر لهـذا الممـول قـرار مـن لجنـة الطعـن بتحديـد الأربـاح الاسـتثنائية لهـذا الممـول وأصبـح القـرار نهائيـاً. وقـد اسـتطلعت مصلحـة الضرائـب رأى مجلـس الدولـة فى جـواز إجـراء المقاصـة بـين المبلـغ المحكـوم بـأداة للممـول، والضريبـة الخاصـة عـلى الأربـاح التـى اسـتحقت فى ذمـة المصلحـة، فأفتـى مجلـس الدولـة بجـواز حصـول المقاصـة بـين هذيـن الدينـين وأنـه يترتـب عليهـا قانونـا انقضـاء الدينـين بقـدر الأقـل منهـما وذلـك دون حاجـة إلى موافقـة الممـول المذكـور.

وذهـب مجلـس الدولـة فينايـر 1952 إلى صحـة المقاصـة الاتفاقيـة التـى أجرتهـا مصلحـة الضرائـب بـين الضريبـة المسـتحقة مـن واقـع الإقـرار المقـدم مـن أحـد المموليـن عـن سـنة ضريبيـة معينـة، والضرائـب التـى أداهـا بالزيـادة عـن سـنوات سـابقة، ولم يسـقط حقـه فى المطالبـة بهـا مسـتنداً إلى أن أحـكام القانـون المـدني هـي الواجبـة التطبيـق فى العلاقـات المدنيـة الناشـئة عـن تطبيـق أحـكام قوانـين خاصـة، مـا دامـت تلـك القوانـين ومـن بينهـا قانـون الضرائـب لم يتنـاول هـذه المسـائل فى مـواده بتنظيـم خـاص، ومـا دامـت هـذه الأحـكام لا تتعـارض مـع تلـك التـى وردت فى هـذه القوانـين [1].

وقـد ذهبـت مصلحـة الضرائـب إلى جـواز إجـراء المقاصـة، وذلـك فى المـادة (113) مـن القانـون 91 لسـنة 5 التـى وردت عـلى النحـو التـالي "تقـع المقاصـة بقـوة القانـون بـين مـا أداه الممـول بالزيـادة فى أى ضريبـة يفرضهـا هـذا القانـون

---

(1) راجع مجموعة الجرف والانصارى - ص246،351 - مشار إليه د/أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 93.

وبـين مـا يكـون مسـتحقا عليـه وواجـب الأداء بموجـب أى قانـون ضريبـى تطبقـه المصلحــة". وأوردت التوضيــح لهــذه المــادة فى اللائحــة التنفيذيــة لهــذا القانــون فى المـادة رقـم (128): التـى وردت عـلى النحـو التـالي "تقـع المقاصـة بقـوة القانـون طبقـا لحكـم المـادة (113) مـن القانـون عـلى النحـو الآتى:

1- أن تكـون المقاصـة بـين المبالـغ التـى أداهـا الممـول بالزيـادة فى أى ضريبـة يفرضهـا القانـون وبـين المبالـغ المسـتحقة عليـه وواجبـة الأداء يفرضهـا القانـون ذاتـه.

2- أن تكـون المقاصـة بـين مبالـغ مـؤداة بالزيـادة وفقـاً للقانـون ومبالـغ أخـرى مسـتحقة وفقـاً لأي قانـون ضريبـي آخـر تطبقـه المصلحـة.

3- أن تكـون المبالـغ المطلـوب إجـراء المقاصـة بشـأنها نهائيـة وخاليـة مـن أى نـزاع. وتقـع المقاصـة بقـوة القانـون فى تاريـخ توفـر شروطهـا، وعـلى المأموريــة المختصــة إخطــار الممــول بنتيجــة المقاصــة. وقــد ســبق أن أقــرت مصلحــة الضرائــب المقاصــة واصــدرت بشــأن ذلــك التعليــمات التنفيذيــة رقــم 43 لســنة[1].

---

(1) التعليمات التنفيذية للتحصيل رقم (43 لسنةبشأن الإجراءات الواجب إتباعها عند إجراء المقاصة، التى أكدت أن المقاصة تعد إحدي طرق الوفاء القانونية، وتتحقق عندما يتلاقي دينان في ذمة شخصين اجتمعت في كل منهما صفة الدائن والمدين فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما. وحرصاً من المصلحة علي إتباع الإجراءات الصحيحة عند عمل المقاصة وتطبيقاً لما ورد بالقانون المدني بالمواد 344 ، 345 ، 364 ، 365 ، 366 والمادة 168 من القانون 157 لسنة 1981 والتعليمات التفسيرية العامة الصادرة من المصلحة رقم 1 لسنة 1956 بشأن المقاصة. تنبه المصلحة إلي ضرورة مراعاة ما يلي: 1 - يتعين علي المأمورية بحث توافر شروط المقاصة وهي: أن تكون المقاصة بين طرفين كل منهما دائن ومدين في ذات الوقت. أن يكون الدينان خاليين من النزاع. أن يكون الدينان مستحقي الأداء وصالحين للمطالبة بهما قضاءاً. أن يكون الدينان واردين علي نقود أو مثليات متحدة في النوع . 2 - يجب أن يطلب المقاصة صراحةً من له مصلحة فيها. 3 - يترتب علي المقاصة انقضاء الدينين بقدر الأقل منهما منذ الوقت الذي يصبحان فيه صالحين للمقاصة (مادة 365 فقرة2) 4 - لا تقع المقاصة إذا كان الدين الذي يراد وقوع المقاصة به قد سقط بالتقادم وقت تلاقيه مع الدين الأخر الذي يمكن أن يتقاص معه.

5 - سقوط الدين بالتقادم لا يحول دون وقـوع المقاصة ما دام هذا السقوط لم يكن قد تم في =

لذلك يجوز [1] أن تقع المقاصة بين ديون الضريبة بأنواعها المختلفة وبين ما يحكم للممول من أتعاب محاماة أو أتعاب خبرة أو مصاريف قضائية وردت بالتعليمات المذكورة، ما مؤداه أنه يراعى فى قبول المقاصة أولاً أن يطلبها صراحة من مصلحة الضرائب من له مصلحة فيها سواء أكان ممولاً أو المصلحة نفسها، ذلك لأن المقاصة لا تقع من تلقاء نفسها، فقد نصت المادة 365 مدنى من "أن المقاصة لا تقع إلا إذا تمسك من له مصلحة فيها".

=الوقت الذي أصبح التقاص فيه ممكناً فالمقاصة تصبح ممكنة وترتب أثرها ما دام الدين الذي توافرت فيه صلاحية التقاص قائماً لم ينقضي بالتقادم وقت تلاقي الدينين ولو تم إكتمال مدة التقادم وقت تقديم طلب التقاص (م 366 ق. مدني.6 - المقاصة في حد ذاتها لا تقطع التقادم ومن ثم فلا ينبني علي وقوع المقاصة عدم إمكان التمسك بتقادم الجزء الباقي من الدين المتقادم الذي وقعت المقاصة به بل يسري التقادم بالنسبة لهذا الجزء الذي لم يتقاص .7-تجوز المقاصة في الضرائب التي من نوع واحد كما تجوز في الضرائب التي من أنواع مختلفة (م 364 ق. مدنيوالتعليمات التفسيرية للمصلحة رقملسنة 1956 8- يجوز للممول عند إجراء المقاصة التقدم بطلب لتعيين نوع الضريبة التي يريد إجراء المقاصة بشأنها ما لم يوجد مانع قانوني أو إتفاقي يحول دون هذا التعيين و إذا لم يعين الممول نوع الضريبة التي يريد إجراء المقاصة بشأنها فيتم الخصم من الضريبة التي حل ميعاد الوفاء بها وإذا تعددت هذه الضرائب فيتم عمل المقاصة من الضريبة الأشد كلفه علي الممول فإذا تساوت الكلفه فتتم المقاصة من الضريبة التي تعينها المأمورية (م 344، 345 ق. مدني. وعلي السادة مديري عموم التحصيل ومديري التحصيل بالمأموريات والمناطق الضريبية والإدارة المركزية للتوجيه والرقابة والإدارات التابعة لها متابعة تنفيذ هذه التعليمات بكل دقة. تحريراً في: 12/9/2

(1) د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 145. وما بعدها وكذلك ص 161. وذلك يشبه حق الحائز للشيء - المؤتمن - فى حبسه والامتناع عن رده حتى يستوفى ما أنفقه عليه من مصروفات ضرورية دون أن يعتبر مرتكباً لجريمة خيانة الأمانة الواردة فى نص المادة 246 م فقد جرى قضاء محكمة النقض على أن حق الحبس المقرر بمقتضى أحكام هذه المادة يبيح للأمين الامتناع عن رد الشيء وإيقافه فى حيازته رغم مطالبة صاحبه بالرد دون اعتباره خائناً للأمانة، فلمن سلم إليه شىء لإصلاحه أن يمتنع عن رده حتى يستوفى ما هو مستحق له من أجر الإصلاح، ولمن تعهد بإقامة بناء أن يحبس ما سلم له من مواد بناء حتى يتقاضى اجر البناء الذى أقامه، وكذلك يكون الحكم النسبة للمستعير أو الوكيل أو المودع لديه أو المستأجر، فلا يعد هؤلاء جميعا مرتكبي لجريمة خيانة الأمانة متى توافر لأى منهم الحق فى الحبس الشىء عملا بمقتضى نص المادة 246 م ومن تطبيقات النقض فى هذا الخصوص. نقض 8/5/1967 أحكام النقض س18الطعن رقم 5 4 لسنة 27ق ص617. نقض/11/1965 أحكام النقض س16 الطعن رقم 184 لسنة 35 ق ص945.

ثانيـا: يشـترط لوقـوع المقاصـة إذا مـا أصبحـت ممكنـة وتقـدم صاحـب الشـأن بطلبهـا مـا يـأتي:

1- أن يكـون الدينـان من طرفـين كل منهما دائن ومدين.

2- أن يكـون الدينـان خاليين من النزاع مسـتحقي الأداء.

3- أن يكـون الدينـان صالحـين للمطالبـة بهـما أمـام القضـاء، ومـن ثـم لا تقـع المقاصـة إذا كان الديـن الـذى يـراد وقـوع المقاصـة بـه قـد سـقط بالتقـادم وقـت تلاقيـه مـع الديـن الآخـر.

4- سـقوط الديـن بالتقـادم لا يحـول دون وقـوع المقاصـة مـا دام هـذا السـقوط لم يكـن قـد تـم فى الوقـت الـذى أصبـح التقـاص ممكنـا، فالمقاصـة تصبـح ممكنـة وترتـب أثرهـا مـا دام الدينـين التـى توافـرت فيهـما صلاحيـة التقـاص قائمـا لم ينقـض بالتقـادم وقـت تلاقـى الدينـين، ولـو تـم اكتـمال مـدة التقـادم وقـت طلـب التقـاص م366م. فالمقاصـة فى حـد ذاتهـا لا تقطـع التقـادم، ومـن ثـم فـلا يترتـب عـلى وقـوع المقاصـة عـدم امـكان التمسـك بتقـادم الجـزء مـن الديـن الـذى وقعـت المقاصـة بـه [1]. وذلـك لأن المـادة 364 م قـد نصـت عـلى أن المقاصـة تقـع فى الديـون أيـا كان مصدرهـا فيـما عـدا حـالات معينـة عددتهـا المـادة وليـس مـن بينهـا ديـن الضريبـة [2].

5- أن يكـون كل مـن الدينـين قابـلاً للحجـز، وذلـك لأن المقاصـة وفـاء اجبـارى والحـق غـير القابـل للحجـز لا يمكـن إجبـار صاحبـه عـلى وفـاء دينـه بـه لعـدم قابليتـه للحجـز [3]مثـال ذلـك أن يكـون للمديـن ديـن نفقـة فى ذمـة دائنـه، فـلا يسـتطيع الدائـن أن يمتنـع عـن دفعـه

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 95.

(2) الفتوى رقم 27/1/31-66 - مشار إليه د/ أحمد فتحى سرور- ص 94.

(3) د/عبدالرازق السنهوري - الوسيط - ج3 - ص9 رقم 538.

ديـن النفقـة لمدينـه اسـتنادا إلى المقاصـة بـين هـذا الديـن والديـن الـذى لـه فى ذمـة المديـن لأنـه لا يسـتطيع أن يسـتوفى حقـه مـن ديـن النفقـة، وهـو ديـن غـير قابـل للحجـز. كـما لا يجـوز المقاصـة بـين حـق رب العمـل فى ذمـة العامـل وحـق العامـل فى التعويـض عـن أصحـاب العمـل، لأن قانـون إصابـات العمـل قـد نـص فى المـادة 2/8عـلى عـدم جـواز الحجـز عـلى المبالـغ المسـتحقة تعويضـاً للعامـل المصـاب. ولمـا كان ذلـك وكانـت الضرائـب مـن الأمـوال التـى لا يجـوز الحجـز عليهـا [(1)]. فالديـون الضريبيـة عـلى هـذا الأسـاس يعتـبر مـن الأمـوال العامـة مـما يجعلهـا غـير قابلـة للحجـز فـإن المقاصـة بـين ديـن الضريبـة وغـيره مـن الديـون تكـون غـير متوافـرة ولا تقـع قانونـا ويلاحـظ أن فتـوى قسـم الـرأي مجتمعـا بمجلـس الدولـة سـالف الذكـر قـد أشـار إلى أن المـادة 364 قـد عـددت حـالات معينـة لا يجـوز إجـراء المقاصـة فى حـال توافرهـا ليـس مـن بينهـا الديـون الضريبيـة مـع أن حـق الدولـة فى الضريبـة هـو مـن الأمـوال التـى لا يجـوز الحجـز عليهـا وبالتـالي لا يجـوز فيهـا إجـراء المقاصـة طبقـا للفقـرة ج مـن م 364.

وهـذا الـذى قلنـاه يتعلـق ببحـث المقاصـة القانونيـة بـين ديـن الضريبـة وغـيره مـن الديـون العامـة وهـى التـى خصهـا القانـون المـدنى والتـى ذهـب إليهـا مجلـس الدولـة وتعليـمات مصلحـة الضرائـب إلى إجازتهـا، أمـا المقاصـة الاختياريـة التـى تتـم بنـاء عـلى اتفـاق الطرفـين والتـى لا يجـوز إجراؤهـا بـين ديـن لا تتوافـر فيـه الـشروط القانونيـة فيجـوز إجراؤهـا بـين ديـن الضريبـة وغـيره مـن الديـون فـإذا كانـت شروط المقاصـة متوافـرة عـدا قابليـة ديـن الضريبـة للحجـز فإنـه يكفـى أن تعلـن مصلحـة الضرائـب إرادتهـا فى إجـراء المقاصـة حتـى تجـرى ولكنهـا تقـع اختياريـة لا مقاصـة قانونيـة.

---

(1) د/رمزى سيف - قواعد تنفيذ الأحكام والسندات الرسمية - ط1955 - ص1.

فإذا أعلنت المصلحة عن أرادتها فى المقاصة كان ذلك تعبيراً منها فى التنازل عن الشرط الذى تقرر رعاية لمصلحتها , ولما كان ما تقدم فلا يجوز للممول أن يمتنع عن أداء دين الضريبة ودين آخر له قبل الدولة لامتناع المقاصة القانونية بين دين الضريبة وغيره من الديون. ولا يجوز للممول أن يستند إلى الإخلال بواجب أداء الضريبة الذى يمكنه من إجراء المقاصة الاتفاقية بينه وبين الإدارة لأن ذلك من شأن هذه الإدارة وحدها وهى التى تجوز لها أن تتنازل عن شرط عدم قبول دين الضريبة للحجز بقبولها إجراءات المقاصة، وعندئذ تقع المقاصة من تاريخ إبداء إرادتها فى هذه المقاصة، فإن تمت المقاصة الاختيارية بناءً على إرادة مصلحة الضرائب قبل انقضاء الأجل المحدد لها، فإن دين الضريبة ينقضى بحصول هذه المقاصة فلا يكون هناك ثمة التزام بأداء الضريبة حين يثبت للممول الإخلال به.

المطلب الثاني

المحافظة على سر المهنة

فـرض القانـون التزامـاً عـلى بعـض الأشـخاص ممـن يؤتمنـون عـلى أسرار النـاس بحكـم وظيفتهـم أو عملهـم أن يحافظـوا عـلى هـذه الأسرار، وعـدم إفشـاء شيء منهـا للغـير وإلا تعرضـوا للمسـائلة القانونيـة، فقـد أوردت المـادة 31 ع العقـاب لـكل مـن تقـضى مهنتهـم تلقـى أسرار الغـير عـلى إفشـائهم سر مـن هـذه الأسرار، لذلـك يتعـين عـلى هـؤلاء المحافظـة عـلى أسرار الغـير، وهـذا الواجـب يتعـين عليهـم القيـام بـه كلـما تعـارض مـع واجـب آخـر مـن شـأنه أن يـؤدى إلى إفشـاء هـذه الأسرار [1].

وأعطـى القانـون الضريبـي موظفـى مصلحـة الضرائـب ممـن أنـاط بهـم ربـط وتقديـر الضريبـة الحـق فى الاطـلاع عـلى دفاتـر وسـجلات المموليـن تمكينـاً لموظفـى المصلحـة مـن الوصـول إلى الحقيقـة فى تقديـر الضريبـة. فهـل يجـوز للمموليـن أو الموظفـين المودعـة لديهـم هـذه الدفاتـر أو المسـتندات الامتنـاع عـن تقديـم الدفاتـر والمسـتندات اللازمـة لفحـص أربـاح الممـول عنـد طلـب ذلـك منهـم مـن قبـل موظفـى مصلحـة الضرائـب بحجـة المحافظـة عـلى سر المهنـة؟. هـذا مـا سـنحاول الإجابـة عليـه فى الفرعيـين التاليـين:

الفـرع الأول: حق الاطلاع.

الفـرع الثاني: تمكين موظفـى المصلحة من الاطلاع.

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - 97.

الفرع الأول

حق الاطلاع

يقصد بحق الاطلاع السلطة التى خولها القانون لموظفى مصلحة الضرائب فى أن يطلبوا من الممول ومن الجهات الحكومية والهيئات العامة ومؤسسات القطاع العام والخاص تمكينهم من الاطلاع على كافة ما يكون لديها من الدفاتر والوثائق والأوراق والمحررات وفحصها ومراجعتها، بقصد تيسير مهمتهم فى ربط الضريبة التى قررها القانون، والتثبت من تطبيق كافة أحكامه. فحق الاطلاع قصد منه توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالى للممول وكشف حقيقة معاملاته تمهيدا لربط الضريبة علية ربطاً صحيحاً [(1)].

ونظراً لما تحتوى عليه الدفاتر والسجلات من أسرار تخص الممول أو الجهة المودعة لديها هذه الدفاتر والسجلات، فإنه وطبقاً لنص المادة 31 من قانون العقوبات يجوز للممولين أو الجهات المودعة لديها الدفاتر والمستندات أن يمتنعوا عن تقديم المستندات والدفاتر إلى موظفى مصلحة الضرائب عند طلبها لأن ذلك يعد وبمقتضى نص المادة سالفة الذكر إفشاءً لسر المهنة معاقب عليه.

ولذلك فقد حرص قانون الضرائب على الدخل على تأكيد التزام الإدارة الضريبية بمراعاة سر المهنة منذ القانون رقم 14 لسنة 1939 وحتى الآن، وتواترت فتاوي مجلس الدولة على أن المشرع الضريبي قد فرض على موظفى مصلحة الضرائب واجب عدم إفشاء سر المهنة، وإلا تعرضوا للعقوبات

(1) د/ عبد الباسط وفا - المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91لسنة 5 - دار النهضة العربية - طبعة سنة 6، 7.

المقـررة فى قانـون العقوبـات، وذلك صوناً لأسرار المموليـن وحفاظا عليها [1].

وقـد جعـل المـشرع هـذا الواجـب شـاملا لـكل شـخص يعمـل فى ربـط الضريبـة أو تحصيلهـا، أو الفصـل فى المنازعـات المتعلقـة بهـا، ولم يبـح إفشـاء أسرار المموليـن إلا فى الأحـوال التـى يحددهـا القانـون بنـص خـاص وهـى:

- بنـاء على طلب الممول.

- أن ينـص القانـون عـلى إلـزام حامـل الـسر بتقديـم البيانـات المودعـة لديـه فى أحـوال معينـة.

ومـن ذلـك إعطـاء بيانـات عـن الممـول للجهـات التـى ينـص قانـون أساسـها صراحـة عـلى حـق طلـب البيانـات أو الملفـات أو الأوراق مـن الجهـات التـى تعتـبر البيانـات التـى تتداولهـا سريـة مثـل هيئـة الرقابـة الإداريـة، إدارة الكسـب غـير المـشروع، النيابـة الإداريـة. ولا يجـوز إعطـاء البيانـات اسـتنادا إلى تصريـح صـادر مـن المحاكـم لأحـد الخصـوم أو لأحـد الخـبراء أو إلى هيئـة مفـوضى الدولـة بمجلـس الدولـة [2]. فـلا يجـوز إعطـاء هـذه البيانـات إلا فى حالـة صـدور حكـم قضـائى واجـب النفـاذ بإلـزام المصلحـة بإعطـاء البيانـات أو السـماح بالاطـلاع عـلى الملفـات. ولا يعـد المتنـازل إليـه بالنسـبة للبيانـات الموجـودة بالملـف الضريبـي مـن الغـير إذ لابـد أن يعطـى كل مـا يطلـب مـن بيانـات كى يتمكـن مـن معرفـة مـا عـلى الممـول مـن ضرائـب حتـى يقـرر الحلـول محـل الممـول مـن عدمـه. ولذلـك لا يعـد المتنـازل إليـه مـن الغـير. والوكيـل كذلـك لا يعتـبر مـن الغـير إذ أن الوكيـل ينـوب

(1) د/رمضان صديق - المرجع السابق - ص114. فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات بمجلس الدولة رقم 126بتاريخ 3/2/198 ملف رقم/1/3 74. وفتوى الجمعية العامة لقسم الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 589 في 1/8/1977 ملف رقم 68/5/11. وفتواها رقم 563فى 15/1 /1974 ملف رقم 37/2/19 وفتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الخزانة رقم 13 2فى 7/7/1965 ملف رقم 346/5/34.

(2) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 5589بتاريخ1/8/1977 ملف 68/5/1. فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم 563فى 15/1 /1974 ملف رقم 37/2/19 .

عـن الممـول فلـه مـا للممـول وعليـه مـا عليـه، فإعطـاء الوكيـل بعـض البيانـات الخاصـة بالممـول لا يعـد إفشـاءً لـسر المهنـة. فـإذا كان القانـون قـد منـع موظفـى مصلحـة الضرائـب إعطـاء أى فـرد أو جهـة أى بيانـات فى الحـالات التـى بيناهـا، فهـل يجـوز للغـير مـن الممولـين أو الموظفـين المودعـة لديهـم أى بيانـات أو مسـتندات متعلقـة بالممـول، ويكشـف الاطـلاع عليهـا مـن قبـل موظفـى مصلحـة الضرائـب معرفـة حقيقـة مركـز الممـول الضريبـي، ويسـاعد فى ربـط وتقديـر الضريبـة تقديـراً صحيحـاً، إعطـاء هـذه البيانـات أو المسـتندات إلى موظفـى مصلحـة الضرائـب. هـذا مـا نحـاول الإجابـة عليـه مـن خـلال الفـرع التـالي.

الفرع الثاني

تمكين موظفى المصلحة من الاطلاع

نؤكد بداية أنه إذا كان اطلاع الممول أو الجهات الموجودة لديها السجلات أو الدفاتر موظفى الضرائب على السجلات والأوراق يعد إفشاء لسر المهنة، إلا أن القانون 91 لسنة 5 قد خرج على هذه القاعدة، وقرر وجوب إلزام الغير بتقديم الدفاتر والمستندات إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم شأن فى ربط وتحصيل الضريبة الحق فى الاطلاع على دفاتر الممولين، وعلى الدفاتر والوثائق فى مقار الممول، أو فى أى مكان توجد فيه طالما تم ذلك فى إطار من المشروعية دون تجاوز. غير أن هذا الحق لا يوجب منح المصلحة الحق فى التفتيش لمسكن الممول أو مكتبه للحصول على هذه الأوراق دون الحصول على إذن بذلك مسبق من النيابة العامة [1]. فيشترط لمباشرة حق الاطلاع أن يلتزم موظفى المصلحة بمشروعية الدليل. فقد قضت محكمة النقض أن ما ذهبت إليه المصلحة الطاعنة من أن قوانين الضرائب لا تقيدها في سبيل ربط الضريبية والحصول على حقوق الخزانة العامة بمشروعية الدليل فهو قول لا سند له من القانون ويتعارض مع نصوص الدستور إذ لا يتصور أن تستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب بينما كفل الدستور هذه الحريات عند استعمال الدولة لحقها في العقاب فلم يطلق يدها في المساس بحريات الأفراد وإنما وضع من القيود والإجراءات ما يكفل صيانتها، والقول بغير ذلك يجعل القانون الضريبي في منزلة أعلى من الدستور وهو أمر غير مقبول [2].

ولا يشترط حضور الممول عملية الاطلاع إذ يجوز للممول أن ينيب

---

(1) د/ رمضان صديق - المرجع السابق - ص 123

(2) نقض جنائى فى الطعن رقم 1958 لسنة 48ق جلسة 15/11/1982. موسوعة د/زكريا بيومى - ج1 - المجلد الثاني - ص1577.

عنـه في حضـور عمليـة الاطـلاع مـن يشـاء سـواء في ذلـك محـام أو محاسـب أو أحـد موظفيـه [1].

وقـد أوضـح القانـون حـدود حـق الاطـلاع وخصـص لذلـك المـواد 9-5لبيـان ذلـك. فقـد أورد المـادة 2/95 عـلى النحـو التـالي "يلتـزم الممـول باسـتقبال موظفـى المصلحـة ممـن لهـم صفـة الضبطيـة القضائيـة. وتمكينهـم مـن الاطـلاع عـلى مـا لديـه مـن دفاتـر ومسـتندات ومحـررات". وكذلـك المـادة 1/96 التـى وردت عـلى النحـو التـالي "يلتـزم الممـول بتوفـير البيانـات وصـور الدفاتـر والمسـتندات بمـا فى ذلـك قوائـم العمـلاء والمورديـن التـى تطلبهـا المصلحـة منـه كتابـة". وكذلـك نـص المـادة 1/97 التـى جـاء نصهـا كالتـالي: "لا يجـوز للجهـات الحكوميـة بمـا فى ذلـك جهـاز الكسـب غـير المـشروع ووحـدات الإدارة المحليـة والهيئـات العامـة وشركات القطـاع العـام والنقابـات أن تمتنـع فى أى حالـة ولـو بحجـة المحافظـة عـلى سر المهنـة عـن اطـلاع موظفـى المصلحـة ممـن لهـم صفـة الضبطيـة القضائيـة عـلى مـا يريـدون الاطـلاع عليـه لديهـا مـن الوثائـق والأوراق بغـرض ربـط الضريبـة المقـررة بموجـب هـذا القانـون[2]".

(1) د/ زكريا محمد بيومى - إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية - مجلة التشريع المالى والضريبى - العدد 277 يناير - فبراير 1992 - ص 249.

(2) وقد تضمنت المواد 95 إلىمن القانون حدود الحق فجاء نص المادة (95على النحو التالي «تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ. ويلتزم الممول بإستقبال موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومحررات. وللوزير أن يأذن لموظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة. ولا يجوز إعادة فحص عناصر تم فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص. وأكدت المادة (96على أن «يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور المستندات والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التى واجهها فى تقديم تلك البيانات والصور «. وأوجبت المادة (97على الجهات المعنية تمكين موظفى المصلحة من الاطلاع فجاء نصها على النحو التالي «لا يجوز للجهات الحكومية بما فى ذلك جهاز الكسب غير المشروع ووحدات الإدارة لمحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات أن تمنع فى أية حالة ولو بحجة المحافظة على سر المهنة عن اطلاع موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية على ما يريدون الاطلاع=

وعليــه لا يجــوز للممــول ولا للموظــف المودعــة لديــه هــذه الدفاتــر أو المسـتندات حجـب الدفاتـر والمسـتندات عـن موظفـى المصلحـة بحجـة المحافظـة عـلى سر المهنـة لأن القانـون الضريبـي قـد خـرج عـلى هـذه القاعـدة، والقانـون الضريبـي مـن القوانـين الخاصـة والخـاص كـما هـو معـروف مقـدم عـلى العـام إذا مـا تعـارض معـه.

ونؤكـد كذلـك أن القانــون الضريبــي وإن كان قـد أوجـب عـلى الممـول والجهـات الموجـودة لديهـا السـجلات والمسـتندات تمكـين مأمـورى الضرائـب مـن الاطـلاع عليهـا، إلا أنـه وفى ذات الوقـت ووفقـا لقـرار وزيـر الماليـة رقـم 283 لسـنة 5 لم يعـط هـذا الحـق بصـورة مطلقـة بـل لأبـد أن يحصـل القائـم بالاطـلاع عـلى تكليـف رسـمى مـن رئيـس المصلحـة أو مـن يفوضـه، وأن بـين في التكليـف طبيعـة المهمـة والغـرض منهـا، وأسـماء المكلفـين ووظائفهـم. فقـد ورد القـرار سـالف الذكـر عـلى النحـو التـالي: "لا يجـوز لأى مـن العاملـين بالمصالـح الايراديـة التابعـة

= عليه من الوثائق والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون، كما يتعين فى جميع الأحوال على الجهات سالفة الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة «. وأوجبت المادة (98على النيابة العامة وجهاز الكسب غير المشروع على أن «للنيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع المصلحة على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تتعلق بما تجريه المصلحة من فحص أو ربط أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون «. وإذا تعلق الأمر بحسابات لدى البنوك كان من حق وزير المالية أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة تمكين العاملين بالمصلحة أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء وودائعهم وخزائنهم م99. كما يلتزم وطبقا للفقرة الثانية من المادة السابقة المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة وكذلك كل الشركات والهيئات والمنشأت وأصحاب المهن التجارية وغيرهم من الممولين بأن يقدموا إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب الدفاتر التى يفرض عليهم قانون التجارة أو غيره من القوانين إمساكها وكذلك غيرها من المحررات والدفاتر والوثائق الملحقة بها وأوراق الإيرادات والمصروفات لكى يتمكن الموظفون المذكورين من التثبيت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أم لغيرهم من الممولين. ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفى المصلحة المشار إليهم من الاطلاع على أن يتم بمكان وجود الدفاتر والوثائق والمحررات وغيرها أثناء ساعات العمل العادية ودون حاجة إلى إخطار مسبق. كما أوجبت المادة (1 على المنشأت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشأت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون أن تقدم إلى موظفى المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو إختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون أو فى الفصل فما يتعلق بها من منازعات بمراعاة سرية المهنة.

لوزارة المالية (الضرائب العقارية - الجمارك - الضرائب العامة - ضرائب المبيعات) القيام بأى مهمة لدى المتعاملين مع هذه المصالح إلا بتكليف كتابى من رئيس المصلحة أو من يفوضه، وبين فيه طبيعة المهمة والغرض منها، وأسماء المكلفين ووظائفهم".

هذا وإن كان القانون قد أوجب على الغير تمكين موظفى مصلحة الضرائب من الاطلاع على هذه الدفاتر والسجلات، إلا أنه أوجب على موظفى المصلحة المحافظة عليها وعدم إفشاء أى سر منها، فأورد فى المادة1 من القانون 91 لسنة 5 على أن كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون أو في الفصل فيما يتعلق بها من منازعات ملزماً بمراعاة سر المهنة.

كما أكدت المادة سالفة الذكر فى فقرتها الأخيرة على عدم إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناءً على طلب كتابى من الممول، أو بناءً على نص فى قانون آخر. وهذا هو ما أكدته مصلحة الضرائب بالنسبة لملفات الممولين المحفوظة لديها بما فيها من مستندات وأوراق خاصة، فأصدرت التعليمات المتكررة[1]، والتى أكدت على عدم إعطاء أو اطلاع الغير على ملفات الممولين إلا بالنسبة للمول، أو إذا كان الغير قريباً للممول حتى الدرجة الثانية، أو بتوكيل عام لمحاسب قانوني أو محامى. كما منعت - بناء على فتوى الجمعية العامة لقسمى الفتوى والتشريع - موظفى المصلحة السابقين من الحضور أمام الجهات المختلفة للمصلحة كوكلاء عن الغير حتى تمضى مدة ثلاث سنوات على الاحالة للمعاش [2]. وفى هذا تأكيد وحفاظ على أسرار الممولين

---

(1) كتاب دورى رقم 7 لسنة 1987 الصادر بتاريخ 25/1/1987 بشان الأفراد الذين لهم حق الحضور أمام فروع مصلحة الضرائب واللجان الداخلية ولجان الطعن - الإدارة المركزية لشئون لجان الطعن - والكتاب الدورى رقمالصادر فى أكتوبر سنة 199 بشان من يجوز لهم الحضور أمام لجان الطعن.

(2) فتوى الجمعية العامة لقسمى الفتوى والتشريع بحظر حضور العاملين السابقين بمصلحة الضرائب أمام المحاكم أو لجان الطعن قبل مرور ثلاث سنوات على الإحالة للمعاش أو الإقالة فتوى ملف رقم 86/6/4 8 ف 21/2/199 - والكتاب الدورى رقم 13لسنة 199 سريان الحظر المقرر =

وتأكيـداً عـلى مراعـاة لـسر المهنـة. ولا يجـوز لأى مـن العاملـين بالمصلحـة ممـن لا يتصل عملهـم بربـط أو تحصيل الضريبـة إعطاء أى بيانـات أو اطلاع الغـير عـلى أيـة ورقـة أو بيـان أو ملـف أو غـيره إلا في الأحـوال المـصرح بهـا قانونـا.

ولا يجـوز - كـما بينـا سـلفا - إعطـاء بيانـات مـن الملفـات الضريبيـة إلا بنـاء عـلى طلـب كتـابي مـن الممـول أو بنـاء عـلى نـص في أى قانـون آخـر، ولا يعتـبر إفشـاء للسريـة إعطـاء بيانـات للمتنـازل إليـه عـن المنشـأة أو تبـادل المعلومـات والبيانـات بـين الجهـات الايراديـة التابعـة لـوزارة الماليـة وفقـا للتنظيـم الـذي يصـدر بـه قـرار مـن الوزيـر.

وإذا كان القانـون فـد أعطـى موظفـى مصلحـة الضرائـب الحـق فى الاطـلاع عـلى السـجلات والدفاتـر فى اى مـكان كانـت، فهـل يحـق لهـم الإبـلاغ عـن أى جريمـة يشـاهدونها أثنـاء عملهـم؟.

الإبـلاغ عـن الجرائـم يعنـى إيصـال خبرهـا إلى علـم السـلطات العامـة، وهـو بهـذا المعنـى حـق لـكل شـخص بـل واجـب عليـه والتـزام أدبي عليـه بحسـب الأصـل. فقـد فرضـت المـادة 25 إجـراءات جنائيـة التزامـا عامـا عـلى كل مـن علـم بوقـوع جريمـة أن يبلـغ عنهـا، وعـلى ذلـك وطبقـا للـمادة سـالفة الذكـر يجـب عـلى مأمـورى الضرائـب عنـد مشـاهدتهم أثنـاء مباشرتهـم لأعمالهـم جريمـة مـن الجرائـم سـواء كانـت متعلقـة بالقانـون الضريبـي، أو بغـيره مـن القوانـين أن يبلغـوا عنهـا الجهـات المختصـة.

وهـل يوجـد جـزاء عـلى مـن لا يبلـغ؟. لا يوجـد جـزاء عـلى مأمـورى الضرائـب في حالـة عـدم التبليـغ فقـد جـاءت المـادة 25 أ.ج سـالفة الذكـر خاليـة مـن أى جـزاء يوقـع عنـد مخالفـة هـذا الالتـزام، ومـن ثـم أضحـى هـذا الالتـزام مجـرد التـزام أدبي لا ينطـوي عـلى أى مضمـون جنـائي [1]. ولكـن المـشرع جعـل مـن

= بالمادة 66من قانون المحاماة رقم 17لسنة 1983 على حضور العاملين السابقين أمام لجان الطعن الضريبي بتاريخ 14/7/199.

(1) د/نجاتى سند - المرجع السابق - ص 36 هامش.

جرائـم أمـن الدولـة اسـتثناء مـن الأصـل السـابق فالمـادة 84 ع تعاقـب كل مـن علـم بوقـوع جريمـة مـن جرائـم أمـن الدولـة الخارجـي ولم يبلـغ عنهـا. ويقابلهـا نـص المـادة 98 ع بالنسـبة لعـدم الإبـلاغ عـن جرائـم أمـن الدولـة الداخـلي.

ومـع تأكيـد المـشرع الضريبـي عـلى مراعـاة سر المهنـة إلا أنـه لم ينـص عـلى عقوبـة خاصـة لجريمـة إفشـاء موظفـى مصلحـة الضرائـب العامـة لـسر المهنـة المشـار إليهـا فى المـادة سـالفة الذكـر، كـما كان منصوصـا عليهـا فى المـادة 186 مـن القانـون الملغـى، بـل تـرك ذلـك للقواعـد العامـة وللعقوبـة المقـررة بمقتـضى المـادة 31 مـن قانـون العقوبـات وهـى الحبـس مـدة لا تزيـد عـلى سـتة أشـهر أو الغرامـة التـى لا تجـاوز خمسـمائة جنيـه.

المبحث الثاني

الدفاع الشرعى وتطبيق القانون الضريبي

الدفاع الشرعي باعتباره سبب من أسباب الإباحة يخول من وقع عليه الاعتداء برد هذا الاعتداء بشروط وضوابط معينة، فقد شرع الدفاع الشرعى طبقا لنص المادة 245، 246 فقرهلرد العدوان الحاصل من الغير ولحصول الشخص على حقه وليس للتشفى والانتقام، فهل يحق لموظفي مصلحة الضرائب استعمال الدفاع الشرعي ضد الممولين الذين يمتنعون عن أداء الضريبة. أو لا يمكنون موظفى الضرائب من القيام بعملهم على الوجه المطلوب، كعدم تمكين الممول مأمور الضرائب من القيام بالمعاينة اللازمة للنشاط، أو عدم تمكين مندوب الحجز بجرد ما فى المنشاة للقيام بإجراءات الحجز.

بداية نؤكد أنه لا يتصور استعمال الدفاع الشرعي من قبل الإدارة الضريبية ضد الممولين الذين يمتنعون عن أداء الضريبة، أو يمنعون رجال الإدارة الضريبية من القيام بعملهم، وذلك لأن جريمة الامتناع لا تتمتع بمظهر مادي تتيح للموظف الدفاع الشرعي لمنعها [1]. فالقانون الضريبي قد أعطى منفذيه من السلطات والمكنات التى تيسر لهم القيام بتحصيل الضريبة. فقد حدد الطرق التي تسلكها المصلحة لاقتضاء دين الضريبة، منها التنبيه بأداء الضريبة، والحجز بأنواعه المختلفة، والبيع بالمزاد العلنى، والتبديد، وليس من بينها الدفاع الشرعي.

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص.

المبحث الثالث

رضاء مصلحة الضرائب وتطبيق القانون الضريبي

من المؤكد أن الجريمة بوجه عام تخل بأمن المجتمع، وقد شرع العقاب من جانب الدولة لحفظ النظام داخل المجتمع، وليس لتعويض المجنى عليه الذى أصابت الجريمة حقا من حقوقه. إلا أن القانون قد أعتد بالرضاء الصادر من المجنى عليه بصدد جرائم معينة لإباحة التصرف الذى يصدر من الجانى، كما فى جرائم انتهاك حرمة المساكن وهتك العرض والخطف والسرقة، فرضاء المجنى عليه فى قانون العقوبات يعد سببا للإباحة فى هذه الجرائم.

فهل يعد رضاء مصلحة الضرائب سبباً للإباحة بالنسبة لأموال الضرائب؟. من البديهي أنه ليس لمصلحة الضرائب العامة صلاحية الرضاء فى قبول أو عدم قبول الضريبة أو التنازل عنها، وذلك لأن الالتزام الضريبي يفرضه القانون العام بما للدولة من سلطة وسيادة، وليس التزاما من القانون الخاص، فالدولة تفرض الضريبة بما لها من سلطة وسيادة، والقانون الضريبي ما هو إلا وسيلة من الوسائل التى تستعملها الدولة فى سبيل بسط سيادتها ونفوذها على أرضها [1].

وما تقوم به مصلحة الضرائب من ربط للضريبة ليس سوى كشف عن إرادة القانون فى تحديد مبلغ الضريبة وليس انشاءاً لها، ويؤيد ذلك أن تقادم دين الضريبة يحتسب من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي لا من تاريخ ربط الضريبة الذى تقوم به الإدارة الضريبية. وهذا ما أورده القانون فى المادة 91 التى وردت على النحو التالي "وفى جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أى تعديل أو الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة".

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص. د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 19.

فـلا يحـق لمصلحـة الضرائـب ولا مأموريتهـا أن تعفـى أحـداً مـن أداء ديـن الضريبـة لأن مهمتهـا تنحـصر فقـط فى تطبيـق القانـون الضريبـي وتفسـيره، وإن فعلـت كان قرارهـا خاطئـاً ولا يحـق للممـول التمسـك بـه لمخالفتـه للقانـون. فـما يشـترط فى الرضـاء أن يكـون للمجنـى عليـه سـلطة التـصرف فى الحـق المعتـدى عليـه [1]. وليـس فى كل جريمـة، بـل فى الجرائـم التـى قصـد بهـا حمايـة حقـوق يجـوز التـصرف فيهـا كالرضـاء بدخـول المسـكن أو الرضـاء بالخطـف أو هتـك العـرض أو الرضـاء بالسرقـة أو الرضـاء بالقبـض والتفتيـش.

ومـا أعطـاه القانـون مـن حـق لمصلحـة الضرائـب فى الاتفـاق مـع الممـول فى اللجنـة الداخليـة وتخفيـض ديـن الضريبـة، أو تقسـيطه فى حالـة عـدم اسـتطاعة الممـول دفعـه مـرة واحـدة، فهـذا ليـس إلا تطبيقـاً للقانـون وكشـف عـن حقيقتـه وليـس انشـاءاً للضريبـة. والدليـل عـلى ذلـك أن القانـون قيـد الإدارة الضريبيـة فى الاتفاقـات والتقسـيط إلى حـدود معينـة لا يجـوز لهـا أن تتعداهـا، وهـى فى كل هـذه الحـالات تتـصرف فى حـدود القانـون، والممـول الـذى يسـتفيد مـن ذلـك لا يقـع تحـت طائلـة التجريـم بنـاءاً عـلى اتفاقـه مـع الإدارة الضريبيـة، وإنمـا باعتبـاره يسـتعمل حقـاً مقـرراً لـه بمقتـضى القانـون [2].

---

(1) د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 196.

(2) د/حسين خلاف - المرجع السابق - ص3.

الفصل الثالث

أركان الجريمة الضريبة

تقسيم :

تتكـون الجريمـة بصفـة عامـة مـن ركنـين أساسـين هـما الركـن المـادي والركـن المعنــوي، وســنقوم فى المبحثــين التاليــين بــشرح هذيــن الركنــين ثــم نبحــث مــدى انطباقهـما عـلى الجريمـة الضريبيـة، وهـل هنـاك مـا تختلـف فيـه الجريمـة الضريبيـة عـن الجريمـة العاديـة، أم أن كل منهـما لا يختلـف عـن الآخـر.

وذلك عـلى النحو التالي:

المبحـث الأول: الركن المادي.

المبحث الثـاني: الركن المعنوي.

المبحث الأول

الركن المادي

تقسيم:

الركن المادي للجريمة هو المظهر المادي الذى يستطيل إلى العالم الخارجى، ويتكون من النشاط الاجرامى، والنتيجة، وعلاقة السببية. ويكون هذ الركن مكتملاً إذا أتم الجانى فعله الاجرامى، ويقف عند حد الشروع إذا خاب أثره أو أوقف لأسباب لا دخل لإرادة الجانى فيها. وقد يقوم به شخصاً واحداً أو يشترك معه غيره.

وفيما يلى بيان هذه العناصر ومدى انطباقها أو اختلافها مع الجريمة الضريبية، وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: عناصر الركن المادي.

المطلب الثاني: الشروع والجريمة الضريبية.

المطلب الثالث: المساهمة الجنائية.

المطلب الأول

عناصر الركن المادي

تقسيم :

إذا كان الركن المادي للجريمة هو المظهر المادي الذى يستطيل إلى العالم الخارجى، فإنه يتكون من النشاط الاجرامى، والنتيجة، وعلاقة السببية. ويعتبر كل جزء من هذه الأجزاء داخلا في مكونات الركن المادي.

وفيما يلى بيان هذه العناصر ومدى انطباقها أو اختلافها مع الجريمة الضريبية، وذلك من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: النشاط الإجرامى.

الفرع الثاني: النتيجة.

الفرع الثالث: علاقة السببية.

الفرع الأول

النشاط الإجرامى

النشـاط الإجرامـى أو السـلوك الإنسـانى أى مجموعـة الأفعـال المادية الراجعـة إلى سـلوك الجـانى التـى تنـدرج تحـت النمـوذج القانـونى للجريمـة، وذلـك عـلى عكـس النوايـا والرغبـات الكامنـة فى النفـس البشريـة فهـذه لا عقـاب عليهـا، لأنـه يشـترط للعقـاب عـلى الفعـل أن يـدرك لهـذا الفعـل صـورة ملموسـة فى العـالم الخارجـى، فـإذا اقتـصر عـلى مجـرد النيـة والرغبـة فـلا عقـاب عليـه. فـلا تتصـور الجريمـة إلا بنشـاط مـادى يبـاشره الجـانى فى العـالم الخارجـى يتوصـل مـن خلالـه إلى تحقيـق نتيجـة معينـة. لذلـك فالنشـاط الاجرامـى المعاقـب عليـه هـو الـذى لـه مظهـر فى العـالم الخارجـى. ولم يحـدد المـشرع الجنـائى صـورة معينـة للسـلوك الاجرامـى وذلـك بهـدف شـمول النـص لـكل أنـواع الأفعـال المؤثمـة التـي قـد تحـدث مسـتقبلا. إلا أن ذلـك لا يمنـع أن يتدخـل المـشرع الجنـائي ويفـرض صـورة معينـة للسـلوك الاجرامـى، كـما فى جريمـة التزويـر التـي تطلـب القانـون لوقوعهـا أن تقـع بطـرق معينـة بذاتهـا، وجريمـة النصـب. وقـد يعمـد الشـارع فى الأغلـب مـن الجرائـم إلى الاعتـداد بالنتيجـة بغـض النظـر عـن السـلوك أو النشـاط. فيعاقـب عـلى حصـول النتيجـة المؤثمـة بغـض النظـر عـن الطريقـة التـي وقـع بهـا. وهـذا السـلوك إمـا أن يكـون فى صـورة ايجابيـة إتيـان فعـل، أو فى صـورة سـلبية الامتنـاع عـن فعـل.

ونتطـرق بعـد ذلـك إلى تطبيـق هـذه القواعـد عـلى الجرائـم الضريبيـة . الأصـل فى القانـون العـام أو قانـون العقوبـات هـو أن يحـدد المـشرع الجريمـة وعقوبتهـا. وذلـك بتحديـد صـور السـلوك أو مكتفيـاً بتحقيـق النتيجـة. أمـا فى القانـون الضريبـي فـإن المـشرع يهـدف إلى بيـان أحـكام القانـون والالتزامـات التـى تقـع عـلى عاتـق المكلفـين بالضريبـة ثـم يقـرر بابـا أو نصـا للعقوبـة.

ولا يختلـف الركـن المـادي فى الجريمـة الضريبيـة عـن الركـن المـادي فى أى جريمـة، فهـو النشـاط الـذى يقـوم بـه الممـول ويهـدف مـن ورائـه إلى عـدم سـداد ديـن الضريبـة، سـواء كان بالقيـام بعمـل مثـل التهـرب مـن سـداد ديـن الضريبـة، أو الامتنـاع عـن عمـل مثـل الامتنـاع عـن تقديـم الإقـرار الضريبـي فى الميعـاد المحـدد أو الامتنـاع عـن تقديـم الدفاتـر والمسـتندات اللازمـة للفحـص. فهـو يتكـون مـن السـلوك الاجرامـى والنتيجـة وعلاقـة السـببية.

فالركـن المـادي فى الجريمـة الضريبيـة يتمثـل فى مخالفـة الالتـزام الضريبـي، والالتـزام الضريبـي ينقسـم طبقـا للقانـون إلى التـزام أصـلى والتـزام تبعـى. والالتـزام الاصـلى هـو الـذى لا يتوقـف فرضـه عـلى التـزام آخـر كالالتـزام بـأداء الضريبـة، والالتـزام بتقديـم الإقـرار الضريبـي فى الميعـاد المحـدد، والالتـزام بالإخطـار الـذى يتطلبـه القانـون كالإخطـار ببدايـة النشـاط، أو الإخطـار بالتوقـف عـن النشـاط أو الإخطـار بتغيـير الشـكل القانـونى للنشـاط، أو الالتـزام بتقديـم الدفاتـر والمسـتندات. أمـا الالتزامـات التبعيـة فهـى التـى تعتمـد فى وجودهـا عـلى التـزام آخـر مثـل الالتـزام بدفـع مقابـل التأخـير إذا لم يتـم دفـع الضريبـة فى الميعـاد المناسـب أو المحـدد لهـا [1].

والالتزامـات الضريبيـة سـالفة الذكـر لا تخـرج عـن عنـاصر الركـن المـادي سـالفة الذكـر فـد تكـون هـذه الالتزامـات ايجابيـة وهدفهـا وغايتهـا القيـام بعمـل

(1) ورد ذلك فى المادة (11 التى نصت على يستحق مقابل تأخير على: ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها وذلك اعتبارا من اليوم التالي لإنتهاء الزمن المحدد لتقديم هذا الإقرار. ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتبارا من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة طبقا لأحكام هذا القانون. ويحسب مقابل التأخير المشار إليه فى هذه المادة على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافا إليه%، مع إستبعاد كسور الشهر والجنيه ، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائى وقف إستحقاق هذا المقابل. والمادة 111التى نصت على يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة الضريبة المتعلق بها. ويكون ترتيب الوفاء بالمبالغ التى تسدد للمصلحة إستيفاء لإلتزامات الممول على النحو التالي: المصروفات الإدارية والقضائية، مقابل التأخير، الضرائب المحجوزة من المنبع، والضرائب المستحقة.

كالتـزام بـأداء الضريبـة، وبتقديـم الدفاتـر والسـجلات إلى مصلحـة الضرائـب والتـزام بتقديـم الإخطـارات المتنوعـة فى المواعيـد المناسـبة. وتكـون هـذة الالتزامـات سـلبية هدفهـا الامتنـاع عـن عمـل ومثالهـا الالتـزام بعـدم إتـلاف المسـتندات والدفاتـر قبـل انقضـاء مـدة التقـادم [1].

لذلـك فالسـلوك الاجرامـى فى الجريمـة الضريبيـة تتمثـل فى العمـل الـذى يصـدر مـن الجـانى اعتـداء عـلى المصلحـة الضريبيـة. هـذا السـلوك - كـما بينـا - يقـع بفعـل ايجـابي، كـما قـد يقـع بفعـل سـلبى. يقـع بفعـل ايجـابي كالجريمـة المنصـوص عليهـا فى م 133، 136 وهـى الإدلاء ببيانـات عـير صحيحـة فى الإقـرارت والأوراق التـى تقـدم إلى مصلحـة الضرائـب بقصـد التخلـص مـن أداء الضريبـة، واسـتعمال طـرق احتياليـة للتخلـص مـن أداء الضريبـة. وكـما فى حالـة التزويـر فى إقـرارات الضريبـة 2[2] م 133 فقـد عاقبـت تلـك المـادة كل ممـول تهـرب مـن أداء الضريبـة بالحبـس مـدة لا تقـل عـن سـتة أشـهر ولا تجـاوز خمـس سـنوات وبغرامـة تعـادل مثـل الضريبـة التـي لم يتـم أداؤهـا بموجـب هـذا القانـون أو بإحـدى هاتـين العقوبتـين .ويعتـبر الممـول متهربـا مـن أداء الضريبـة باسـتعمال إحـدى الطـرق الآتيـة:

- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوى بالاسـتناد إلى دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مصطنعـة مـع علمـه بذلـك أو تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت بالدفاتـر أو السـجلات أو الحسـابات أو المسـتندات التـى أخفاهـا.
- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوي عـلى أسـاس عـدم وجـود دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مـع تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت لديـه مـن دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات أخفاهـا.

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 112.

(2) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 116.

- الإتـلاف العمـد للسـجلات أو المسـتندات ذات الصلـة بالضريبـة قبـل انقضـاء الأجـل المحـدد لتقـادم ديـن الضريبـة.

- اصطنـاع أو تغيـير فواتـير الـشراء أو البيـع أو غيرهـا مـن المسـتندات لإيهـام المصلحـة بقلـة الأربـاح أو زيـادة الخسـائر.

- إخفـاء نشـاط أو جـزء منـه مـما يخضـع للضريبـة. وفى حالـة العـود يحكـم بالحبـس والغرامـة معـاً. وفى جميـع الأحـوال تعتـبر جريمـة التهـرب مـن أداء الضريبـة جريمـة مخلـة بالـشرف والأمانـة.

وكذلـك المـادة 135 التـى عاقبـت بالغرامـة التـى لا تقـل عـن ألفـى جنيـه ولا تجـاوز

عـشرة آلاف جنيـه كل من ارتكب أيـا من الأفعال الآتية:

-الامتنـاع عن تقديم إخطار مزاولة النشـاط.

- الامتنـاع عـن تقديم الإقرار الضريبي.

- الامتنـاع عـن تطبيـق نظـام اسـتقطاع وخصـم وتحصيـل وتوريـد الضريبـة في المواعيـد القانـوني.

وقـد يقـع هـذا السـلوك بفعـل سـلبى مثـال ذلـك حالـة إذا مـا فـرض القانـون الضريبـي التزامـا عـلى الممـول أو غـيره فيمتنـع الممـول عمـداً عـن مبـاشرة هـذا الالتـزام بموقـف سـلبى، مثـال ذلـك جريمـة عـدم التبليـغ فى الميعـاد القانـونى م8 التـى نصـت عـلى أنـه فى حالـة التنـازل عـن كل أو بعـض النشـاط، يلتـزم المتنـازل بإخطـار مأموريـة الضرائـب المختصـة بهـذا التنـازل خـلال ثلاثـين يومـا مـن تاريـخ حصولـه، وإلا حسـبت الأربـاح عـن سـنة ضريبيـة كاملـة. كـما يلتـزم المتنـازل خـلال سـتين يومـا مـن تاريـخ التنـازل أن يتقـدم بإقـرار مسـتقل مبينـا بـه نتيجـة العمليـات بالمنشـأة المتنـازل عنهـا مرفقـا بـه المسـتندات والبيانـات اللازمـة لتحديـد الأربـاح حتـى تاريـخ التنـازل، عـلى أن تـدرج بيانـات هـذا الإقـرار ضمـن

الإقـرار الضريبـي السـنوى للمتنـازل. ويكـون المتنـازل والمتنـازل إليـه مسـئولين بالتضامن عـما يسـتحق مـن ضرائـب عـلى أربـاح المنشـأة المتنـازل عنهـا حتـى تاريـخ التنـازل، وكذلـك عـما يسـتحق مـن ضرائـب عـلى الأربـاح الرأسـمالية التـى تتحقـق نتيجـة هـذا التنـازل. وللمتنـازل إليـه أن يطلـب مـن مأموريـة الضرائـب المختصـة أن توافيـه ببيـان عـن الضرائـب المسـتحقة لهـا عـن المنشـأة المتنـازل عنهـا، وعـلى المأموريـة أن توافيـه بالبيـان المطلـوب بموجـب كتـاب مـوصى عليـه مصحوبـاً بعلـم الوصـول، وذلـك خـلال تسـعين يومـا مـن تاريـخ الطلـب وإلا برئـت ذمتـه مـن الضريبـة المطلوبـة، وتكـون مسـئوليته محـدودة بمقـدار المبالـغ الـواردة فى ذلـك البيـان، ولا يكـون للتنـازل حجيـة فيـما يتعلـق بتحصيـل الضرائـب، مـا لم تتخـذ الإجـراءات المنصـوص عليهـا قانونـا فى شـأن بيـع المحـال التجاريـة ورهنهـا. وتحـدد الضريبـة المسـتحقة عـلى أربـاح المنشـأة المتنـازل عنهـا حتـى تاريـخ التنـازل، وللمتنـازل إليـه حـق الطعـن بالنسـبة للضريبـة المسـئول عنهـا. وجريمـة عـدم تقديـم الإقـرار الضريبـي فى الميعـاد م82 التـى نصـت عـلى أنـه "يلتـزم كل ممـول بـأن يقـدم إلى مأموريـة الضرائـب المختصـة إقـرارا ضريبيـا سـنويا عـلى النمـوذج الـذى تحـدده اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون، مصحوبـا بالمسـتندات التـى تحددهـا اللائحـة.

ويـسرى حكـم الفقـرة السـابقة عـلى الممـول خـلال فـترة إعفائـه مـن الضريبـة. ويعتـبر تقديـم الإقـرار لأول مـرة إخطـارا بمزاولـة النشـاط. ويعفـى الممـول مـن تقديـم الإقـرار فى الحـالات الآتيـة:

-إذا اقتـصر دخله على المرتبـات وما فى حكمها.

-إذا اقتـصر دخلـه عـلى إيـرادات الـثروة العقاريـة ولم يتجـاوز صـافى دخلـه منهـا المبلـغ المحـدد فى المـادة 7 مـن هـذا القانـون.

-إذا اقتـصر دخلـه عـلى المرتبـات ومـا فى حكمهـا وإيـرادات الـثروة العقاريـة ولم يتجـاوز صـافى دخلـه منهـما المبلـغ المحـدد فى المـادة 7 مـن هـذا

القانـون". والامتنـاع عـن تقديـم المسـتندات اللازمـة للفحـص إلى موظفـي مصلحـة الضرائـب م 96 التـى أوجبـت عـلى الممـول أن يلتـزم بتوفـير البيانـات وصـور الدفاتـر والمسـتندات والمحـررات بمـا فى ذلـك قوائـم العمـلاء والمورديـن التـى تطلبهـا منـه المصلحـة كتابـة وذلـك خـلال خمسـة عـشر يومـا مـن تاريـخ طلبهـا.

الفرع الثاني

النتيجة

النتيجة هى التغيير الذى يظهر فى العالم الخارجى كوفاة المجنى عليه فى جريمة القتل، وانتقال المال محل جريمة السرقة إلى حيازة الجانى، أو هى الاعتداء على الحق الذى تحميه القاعدة الجنائية. والجرائم من حيث إمكانية تحقق النتيجة تنقسم إلى جرائم خطر وجرائم ضرر. فجرائم الضرر هى التى يتطلب القانون في ركنها المادي وقوع ضرر معين على المصلحة المشمولة بحماية المشرع. وذلك على العكس من جرائم الخطر التى يعاقب القانون عليها بدون حدوث ضرر بل يكتفى فى ذلك بمجرد احتمال حدوث خطر للمصلحة المحمية. ومن أمثلة جرائم الخطر الشروع فى ارتكاب جناية أو جنحة فالمشرع يعاقب على مجرد الخطر الذى ظهر من السلوك الاجرامى بالرغم من عدم تحقق النتيجة.

والمتأمل فى الجريمة الضريبية يرى أنها لا تحدث أى تغيير فى العالم الخارجي، أى لا توجد نتيجة لها، ولا تحدث غير وضع سلبى معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي [1]. وعلى ذلك فالجرائم الضريبية بصفة عامة من جرائم الخطر التى تعرض المصلحة الضريبية للخطر، كجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق التى تطلب القانون تقديمها إلى المصلحة. فهذه الجرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر دون أن يلحق الضرر بها فعلاً، وقد جرمها المشرع لتفادى الإضرار بالخزانة العامة للدولة، وبذلك فإن القانون الضريبي يتميز عن قانون العقوبات بأن جرائمه

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 122 - د/محمود مصطفى - المرجع السابق- ص 28 .

ليست من جرائم الضرر بل من جرائم الخطر، وعلى ذلك فلا يتعلل الممول بأن نشاطه لم يلحق ضرراً بالدولة فمجرد وجود الخطر أو توقعه يكفى لمعاقبة الممول [1]. فالجرائم الضريبية لا يتوقف العقاب فيها على تحقق ضرر فعلى فارتكاب تلك الأفعال يهدد المصلحة التى يحميها المشرع بخطر استوجب تجريم المشرع لها.

والقصد الموضوعي فى جرائم الخطر لا يختلف عنه فى الجرائم الأخرى إذ يتطلب سلوكا إنسانيا ونتيجة من طبيعة خاصة ورابطة تربط بينهما، وقد يترتب على السلوك فى تلك الجرائم تهديد مباشر لمصلحة معينة بالضرر كما فى جرائم التزييف، أو قد تترتب تلك النتيجة بصفة غير مباشرة كما فى الجرائم التى تهدد الأمن العام والجرائم الاقتصادية.

يستوى أيضا أن يكون السلوك ايجابي أو سلبى فالجرائم الضريبية تتم بفعل ايجابي أو بفعل سلبى ، فالجريمة الايجابية هى التى تتطلب لوقوعها صدور فعل ايجابي من الجانى كما فى حالة قيام الممول باصطناع فواتير وهمية أو مستندات لا وجود لها، والجرائم السلبية هى التى تتمثل بعدم القيام بعمل يفرضه القانون كامتناع الممول عن تقديم الإقرار الضريبي فى الميعاد الذى يحدده القانون. والخطر الذى يترتب على ارتكاب الجرائم الضريبية خطر عام موجه ضد الدولة.

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 122 - د/أمال عثمان - المرجع السابق - ص 44.

الفرع الثالث

علاقة السببية

يشترط لاكتمال الركن المادي أن توجد علاقة سببية بين السلوك وبين النتيجة التى تحققت، بحيث تنفى مسئولية المجرم إذا لم تتوافر تلك العلاقة. وهناك عدة نظريات قيل بها لتحديد معيار السببية، كنظرية تعادل الأسباب أى أن الأسباب التى أدت إلى حدوث النتيجة مع سلوك الجانى جميعها متعادلة مهما كانت أهمية العوامل الأخرى التى ساهمت مع سلوك الجانى، لأن سلوك الجانى هو الذى أدى إلى تسلسل الأحداث ووقوع النتيجة. ونظرية السبب الأقوى أو السبب المباشر ومقتضاها أن الأسباب التى أدت إلى وقوع النتيجة تتفاوت من حيث قوتها ومقدار مساهمتها فى إحداثها. ونظرية السبب الملائم أو الكافى ومقتضاها إسناد النتيجة إلى السبب الأقوى من بين الوسائل التى أدت إلى حدوث النتيجة. ونظراً لتعدد هذه النظريات وتشعبها فقد أخذ القانون المصرى بنظرية السبب الملائم أو الكافى وبه تواترت أحكام محكمة النقض.

وبعد هذا الاستعراض الموجز لعلاقة السببية فى القانون الجنائى العام نتطرق لنرى هل ينطبق ذلك على القانون الضريبي، أى هل يشترط توافر رابطة السببية فى الجريمة الضريبية شأنها فى ذلك شأن الجريمة الجنائية بوجه عام؟.

ومن المعلوم - كما بينا - أن الجريمة الضريبية من جرائم الخطر التى لا نتيجة لها. فهل يمكن اشتراط أو تطلب رابطة السببية بين السلوك الانسانى وبين النتيجة فيها؟.

نظـراً لطبيعـة الجريمـة الضريبيـة الخاصـة والتـى تعـد بحسـب طبيعتهـا مـن جرائـم الخطـر وليسـت مـن جرائـم الـضرر، فـلا يشـترط ثمـة وجـود علاقـة سـببية بـين سـلوك الممـول والنتيجـة، لأنـه كـما بينـا لا توجـد نتيجـة لهـذا النـوع مـن الجرائـم، فهـذه الجرائـم تقـع بمجـرد ارتـكاب السـلوك المجـرم بغـض النظـر عـن تحقـق النتيجـة أو عـدم تحققهـا [1].

---

(1) د/محمود مصطفى - المرجع السابق- ص 286 وما بعدها.

المطلب الثاني

الجريمة الضريبية والشروع

يعرف الشروع فى قانون العقوبات بأنه البدء فى ارتكاب جناية أو جنحة إذا أوقف أو خاب أثره لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها م 45 ع , ولا يعتبر شروعاً مجرد العزم على ارتكاب الجريمة، ولا الأعمال التحضيرية اللازمة لها كإعداد السلاح أو السم أو الآلات التى تستخدم فى فتح الأبواب. هذه هى القاعدة فى الجريمة بصفة عامة فهل تقع الجريمة الضريبية بطريق الشروع؟.

بينا سلفا أن الجريمة الضريبية تتميز عما عداها من الجرائم بأنها من جرائم الخطر وليست من جرائم الضرر. فهل تقع الجريمة الضريبية بطريق الشروع أو هل يتصور الشروع فى الجرائم الضريبية؟.

ذهب بعض الفقه إلى أن القاعدة العامة فى القانون الجنائى أن الشروع لا يتصور ولا يقوم إلا بفعل ايجابي، فلا وجود له إلا فى الجرائم الايجابية لأنه طبقا للقاعدة العرفية لا ينسب لساكت قول أو فعل، فلا ينسب الشروع إلا بمباشرة فعل ايجابي، وعليه وحيث أن الممول فى الجريمة الضريبية لا يقوم بفعل ايجابي فلا شروع إذاً فيها فإما أن تقع كاملة أو لا تقع.

بينما ذهب البعض الآخر من الفقه أن الشروع فى جرائم الخطر معاقب عليه تماماً كالشروع فى جرائم الضرر، فلا يتصور العقاب على الشروع فى جرائم الضرر وعدم العقاب عليه فى جرائم الخطر، فلا يوجد سبب قانوني أو منطقي يبرر تلك التفرقة، فإذا كان الخطر نتيجة معاقب عليها فى حد ذاتها، فإن الشروع فى إحداث هذه النتيجة لا يختلف من الوجهة القانونية عن الشروع فى ارتكاب فعل يترتب عليه نتيجة ضارة، ولا يعتبر الشروع فى الحالة الأولى تهديداً لتهديد إنما يتضمن الشروع البدء فى تنفيذ فعل يؤدى حالاً ومباشرة إلى تحقيق النتيجة المعاقب عليها وهى تهديد مصلحة معينة بالضرر.

ونحـن مـن جانبنـا نـرى: أن الـشروع فى جرائـم الخطـر بصفـة عامـة والجريمـة الضريبيـة بصفـة خاصـة غـير معاقـب عليـه، وذلـك لأن الجريمـة الضريبيـة لا يتصـور فيهـا الـشروع فإمـا أن تقـع أو لا تقـع. وكذلـك فالجرائـم الضريبيـة مـن الجنـح والجنـح بصفـة عامـة لا عقـاب عـلى الـشروع فيهـا إلا إذا نـص المـشرع عـلى ذلـك، ولم ينـص المـشرع فى القانـون الضريبـي عـلى العقـاب عـلى الشروع.حيـث أن المـشرع الضريبـي قـد أورد الأفعـال المؤثمـة فيـه ، وبـين العقـاب الواجـب تطبيقـه - المـواد 132 إلى 136 - عـلى كل فعـل مـن هـذه الأفعـال، دون أن ينـص عـلى العقـاب عـلى الـشروع. نخلـص مـن ذلـك إلى أن الـشروع فى الجريمـة الضريبيـة غـير معاقـب عليـه[1].

(1) د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 297 - د/ أمال عثمان - المرجع السابق - ص46.

المطلب الثالث

المساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

إذا كانت المساهمة الجنائية في الجريمة تعنى قيام أكثر من شخص باقتراف السلوك الاجرامى وتواجدهم على مسرح الجريمة، فالمساهمة الجنائية في الجريمة الضريبية هى استعمال طرق التهرب الضريبي أو الأساليب الاحتيالية المنصوص عليها في القانون من أكثر من ممول يزاولون نشاطاً مهنيا أو نشاطاً تجارياً أو نشاطاً صناعياً واحداً، وفى كيان قانونى واحد بقصد التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليهم، أو من ممول واحد ومعه شريك أو أكثر من الغير.

فوقوع الجريمة أو ارتكابها قد يكون بفعل شخص واحد، أو يساهم فيه عدة أشخاص يكونون جميعا فاعلين أصليين، أو ترتكب من فاعل وشريك أو عدة شركاء أو ترتكب من أكثر من فاعل وشريك أو عدة شركاء. وتذهب التشريعات الجنائية مذاهب شتى فى الأخذ بوحدة الجريمة المرتكبة أو الأخذ بالتعدد نظراً لتعدد المساهمين فيها. ويأخذ التشريع المصرى بنظام وحدة الجريمة حتى مع تعدد المساهمين فيها، وميز بين عقوبة الفاعل والشريك فى داخل النظام. فهل القانون الضريبي يأخذ بمبدأ وحدة الجريمة شأنه فى ذلك شأن قانون العقوبات العام أم يأخذ بمبدأ التعدد؟.

للإجابة على هذا السؤال نرى تقسيم هذا المطلب إلى الفرعين التاليين:

الفرع الأول: المساهمة الأصلية فى الجريمة الضريبية.

الفرع الثاني: المساهمة التبعية فى الجريمة الضريبية.

الفرع الأول

المساهمة الأصلية فى الجريمة الضريبية

الفاعل الأصلي فى الجريمة هو من يرتكب الجريمة وحده، أو يرتكبها مع غيره إذا كانت الجريمة تتكون من فعل واحد، أو يدخل فى ارتكاب الجريمة إذا كانت تتكون من عدة أفعال فيأتي عملاً من الأعمال المكونة لها. والفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية هو من يقع عليه عبء مباشرة الالتزامات الضريبية التى ينشؤها القانون الضريبي. ولا يقتصر الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية على الممول الملتزم بدفع الضريبة فقط، وإنما زيادة على ذلك من تفرض عليه بحكم عمله أو وظيفته الالتزامات الضريبية الواردة فى القانون الضريبي، كالموظفون الملتزمون بنظام الاستقطاع والخصم والتحصيل فى الجهات المختلفة للدولة [1].

وقد يتعدد الفاعلون الاصليون فى الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد الأطراف الملتزمون بالالتزامات الضريبية، كما فى حالة التضامن بالوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، والضابط فى تعدد الفاعلين فى الجريمة الضريبية أن يكون كل منهم ملتزما بالالتزام الضريبي ذاته الذى وقعت الجريمة بمخالفته. وذلك على عكس الجريمة العادية التى يعد فاعلاً اصلياً فيها من قام بدور مباشر فى تنفيذ الجريمة اقتضى وجوده على مسرحها، وإتيانه عملاً من الأعمال المكونة لها [2].

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص -131 د/محمود مصطفى - المرجع السابق- ص 332 - د/ مأمون سلامه - المرجع السابق - ص 426.

(2) نقض 23يونيه 1959 مجموعة الأحكام سص 688 رقم 153 4-نوفمبر 1958س 9 ص879 رقم -216 9ديسمبر1957س8ص964رقم265 - مشار إليه د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص142.

ويقصد بوحدة الجريمة المرتكبة وحدة ركنها المادي والمعنوي حتى ولو تعدد المساهمين فيها كما فى جريمة المواقعة، وبالنسبة إلى الركن المادي تتحقق وحدته بوحدة النتيجة وهو التغيير الذى يحدثه النشاط فى العالم الخارجى كوفاة المجنى عليه فى جريمة القتل، وبالنسبة إلى الركن المعنوي فى الجرائم العمدية لأبد من وحدة القصد الجنائى أى علم الجناة جميعاً بالأفعال التى يرتكبها كل منهم وإرادتهم وقوع هذا الفعل، وفى الخطأ غير العمدى يتعين أن يعلم كل الجناة بالخطأ الذى يشوب الفعل الذى يرتكبه غيرهم وإرادتهم وقوع هذا الفعل.

وبتطبيق القواعد سالفة الذكر على الجريمة الضريبية نجد أن القانون الضريبي يأخذ بنظام وحدة الجريمة حتى مع تعدد المساهمين فيها شأنه فى ذلك شأن قانون العقوبات العام [1]. وعلى ذلك يتحقق القول بوحدة الجريمة فى حالة استعمال الشركاء المتضامنين فى شركة التضامن أساليب وطرق احتيالية للتهرب من سداد الضريبة المستحقة عليهم، وذلك بتقديم إقرارات ضريبية مخالفة للحقيقة أو إخفاء نشاط خاضع للضريبة، أو اصطناع فواتير البيع أو الشراء بقصد تقليل الأرباح [2].

ولكن هل يمكن أن تقع الجريمة بفعل الغير؟. الأصل فى قانون الضرائب أنه ينشىء علاقات ضريبية على عاتق شخص معين ملزم بسداد دين الضريبة، إلا أنه قد يعهد هذا الشخص إلى غيره بسداد دين الضريبة كما فى حالة من يعهد إلى آخر - قد يكون محاسباً قانونياً أو غيره - بتقديم الإقرار الضريبي بدلاً عنه فيهمل الشخص الآخر ولا يقدم الإقرار. فهل يسأل الممول عن هذا الإهمال؟.

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 127 - د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 328.

(2) د/مجدى محمد على - الموسوعة فى جرائم التهرب الضريبي فى قانون الضريبة على الدخل - بدون دار نشر - ص 62.

يفرق الفقه بين إذا كان الممول قاصراً وقام الغير بهذا العمل نيابة عنه، وبين ما إذا كان الممول بالغا وطلب من الغير القيام بهذا العمل.

يرى بعض الفقه [1]في حالة ما إذا كان الممول شخصاً قاصراً، أن الممثل القانونى للقاصر هو المسئول عن الجريمة، لأنه هو الذى يقوم نيابة عن القاصر الذى يمثله بجميع الأعمال المتعلقة به، وعلى العكس من ذلك يرى البعض مسئولية ناقص الأهلية مع الممثل القانونى عن الجريمة التى وقعت لأنه هو المستفيد من هذه الجريمة. بينما يرى البعض الأخر عكس هذا الرأى ويذهب إلى أن المسئولية فى الجريمة الضريبية مسئولية شخصية وليست مسئولية مادية تعتمد على الفائدة المحققة من عدمها، فالممثل القانونى هو المسئول وحده عن هذه الجريمة. وذهب البعض الآخر إلى أن ناقص الأهلية يعد شريكاً مع الممثل القانونى بوسيلة من وسائل الاشتراك فى الجريمة وهى التحريض أو الاتفاق أو المساعدة حسب الأحوال.

إلا أن المتفق عليه أن الممثل القانونى هو الفاعل الأصلى للجريمة الضريبية التى تقع بمخالفتة للالتزامات الضريبية المفروضة عليه. أما ناقص الأهلية فلا يسأل إلا عن اشتراك فى جريمة يرتكبها الممثل القانونى متى توافرت لدى ناقص الأهلية وسيلة من وسائل الاشتراك، وقام بفعل من أفعال الاشتراك.

ولكن ما مدى مسئولية الممول البالغ عندما يعهد إلى طرف آخر بالقيام بالالتزامات الضريبية ووقعت الجريمة بناءً على هذه المخالفة؟

نؤكد بداية أن القانون الضريبي لا يعتد إلا بالشخص الملقى عليه دين الضريبة أو الممثل القانونى له، ولا يعنى بالاتفاقات التى يبرمها هذا الشخص مع الغير للقيام بالالتزامات الضريبية نيابة عنه. وعليه فإذا أهمل الغير فى القيام بهذه الالتزامات يكون الممول أو الشخص الملقى عليه الالتزام هو وحده المسئول عن هذه المخالفة باعتباره فاعلاً اصلياً.

---

(1) أنظر في عرض هذه الآراء د / أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 144.

وسند هذا الرأى أن الجرائم الضريبية من عداد الجنح التى لا يشترط فيها توافر القصد الجنائى لدى الجانى، بل يكفى مجرد تحقيق الخطأ غير العمدى لمسائلة الممول عن النتيجة، ومن المسلم به أن الخطأ غير العمدى كما قد يقع فى صورة ايجابية يقع كذلك بصورة سلبية، هذا بالنسبة إلى الجنح والمخالفات أما الجرائم العمدية التى يشترط فيها القانون توافر القصد الجنائى لدى المتهم فلابد من إثبات هذا القصد لديه فإذا لم يثبت هذا القصد لديه فلا مسئولية له عن الفعل ويسأل الغير الذى يقع منه الفعل المكون للجريمة، مثال ذلك أن يعهد الممول إلى آخر بتقديم الإقرار الضريبي فيقوم هذا الآخر بتقديم إقراراً مزوراً، ففى هذه الحالة فإن الممول لا يسأل وذلك لأن جريمة التزوير من الجرائم العمدية التى تحتاج إلى توافر القصد الجنائى. أما إذا قام الممول بتحريض الشخص أو اتفق معه، أو توافر لديه العلم بنية الغير بهذا التزوير وتركه إياه يحقق ما ينوى راضياً بتحقق النتيجة المترتبة على ذلك فإنه يعتبر مسئولاً عن الجريمة العمدية بوصفه فاعلاً اصلياً.

ولكن ما مدى مسئولية الغير عن الجريمة الضريبية إذا كان الغير محاسباً قانونياً وعهد إليه الممول بالعمل الضريبي فقصر ولم يقم به.

بداية نؤكد أن العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب تقوم أساسا على الإقرار الضريبي الذى يقدمه الممول موضحاً فيه حقيقة نشاطه من حيث الإيرادات والمصروفات، وتطلب القانون اعتماد ذلك الإقرار من محاسب قانونى - القانون رقم 133 لسنة 1951 الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة. وتطلب القانون فى اعتماد المحاسب القانونى لإقرار الممول مراقبة الممول وإرشاده إلى الطريق السليم، فإذا ورد هذا الإقرار بعد اعتماد المحاسب له وتبين أن به بيانات غير صحيحة أو مستند من المستندات غير سليم مع علم المحاسب به يعد جريمة تعاقب عليها م 132 ق 91 ل 5 التى نصت على "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

1- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

2 - إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً.

وقد أوجب القانون على الممول أن يحصل على توقيع المحاسب القانونى واعتماد الإقرار الضريبي إذا زاد صافى ربح الممول عن اثنين مليون جنيه، لذلك الزم المشرع المحاسب أن يكون بحكم خبرته ناصحا للممول، وأن يكون إقراره سليما، فإذا هو خالف ذلك وعلم أشياء أو قام بإخفاء أشياء مما وردت فى المادة سالفة الذكر حق عليه العقاب سالف الذكر.

الفرع الثاني

المساهمة التبعية فى الجريمة الضريبية

إذا كان الفاعل الأصلى فى الجريمة الضريبية هو الممول أو الشخص الذى تقع عليه الالتزامات الضريبية التى يفرضها القانون على المخاطبين بأحكامه، فإن الشريك هو الذى يرتكب الجريمة الضريبية دون أن يكون ملتزماً بالقانون الضريبي ويكون بالطبع مع شخص مخاطب بالقانون الضريبي وهو ما يعرف بالفاعل الأصلي، وطبقاً لما أخذ به القانون المصرى من أن الشريك يستمد إجرامه من إجرام الفعل الذى ساهم فيه وليس من إجرام الفاعل نفسه، لذلك يشترط لمعاقبة الشريك أن يقع الفعل المعاقب عليه، وأن يكون بإحدى الطرق التى حددها القانون، وأن يتوافر لدى الشريك قصد الاشتراك.

وفيما يلى إلقاء الضوء على هذه العناصر ومعرفة مدى توافقها أو اختلافها مع الجريمة الضريبية:

وقوع الفعل المعاقب عليه:

يشترط لمعاقبة الشريك في الجريمة الضريبية أن تقع الجريمة التى اشترك فيها مع الممول، وأن تقع الجريمة تامة ولا تقف عند حد الشروع، إذ أن الجرائم الضريبية بصفة عامة من عداد الجنح، ولا عقاب على الشروع في الجنح ما لم ينص المشرع على ذلك م47 ع، وفى حالة عدم النص فلا عقاب بالتالي على الشروع. وذلك طبقا للقاعدة العامة فى قانون العقوبات أنه لا عقاب على الشروع بصفة عامة إلا إذا نص القانون على ذلك. فإذا وقف فعل الممول عند حد الشروع فلا عقاب بالتالي على الممول، ولا عقاب بالتالي من باب أولى على الشريك.

أن يقع الاشـتراك بإحدى الطـرق المحددة فى القانون:

وردت هــذه الحــالات فى المــادة 4 ع وهــى التحريــض والاتفــاق والمســاعدة وقـد كان القانـون 157 لسـنة 1981 وتعديلاتـه قـد أورد وسـائل الاشـتراك فى الجريمـة فى المـادة 179، قنصـت عـلى أن يعاقـب بـذات العقوبـة المنصـوص عليهـا فى المـادة السـابقة كل مـن حـرض أو اتفـق أو سـاعد أى ممـول عـلى التهـرب مـن أداء إحـدى الضرائـب المنصـوص عليهـا فى هـذا القانـون كلهـا أو بعضهـا". ويكـون الشريـك المحكوم عليـه مسئولاً بالتضامـن مـع الممـول فى أداء قيمـة الضرائـب المسـتحقة التـى لم يتـم أداؤهـا والغرامـات المقـضي بهـا فى شـأنها ". ولكـن القانـون 91 لسـنة 5 قـد تـرك حـالات الاشـتراك للقواعـد العامـة الـواردة في المـادة 4 ع، ولم يذكـر القانـون 91 لسـنة 5 إلا عقوبـة الشريـك. فقـد ورد نـص م 134 عـلى النحـو التـالي. "يسـأل الشريـك فى الجريمـة بالتضامـن مـع الممـول فى الالتـزام بـأداء قيمـة الضرائـب التـى تهـرب مـن أدائهـا والغرامـات المقـضى بهـا فى شـأنها".

ويقصـد بالتحريـض دفـع الغـير إلى ارتـكاب الجريمـة فيسـتوى أن يكـون المحـرض خالقـاً لفكـرة الجريمـة لـدى الغـير والتـى لم تكـن موجـودة لديـه مـن قبـل أو كان التحريـض متمثـلا عـلى تشـجيع الغـير عـلى تحقيـق فكـرة الجريمـة. والاتفـاق يعنـى تقابـل ارادتـين أو أكـثر عـلى ارتـكاب الجريمـة، ولذلـك فهـو يفـترض وجـود فكـرة الجريمـة فى ذهـن كل مـن دخـل فى هـذا الاتفـاق، كـما يفـترض أيضـا أن هنـاك تسـاوى في الارادات. والمسـاعدة تتحقـق بتقديـم العـون لمرتكـب الجريمـة الضريبيـة قبـل أو أثنـاء وقـوع الجريمـة بقصـد تسـهيل إتمامهـا، ومثالهـا اعتـماد المحاسـب القانـوني لبيانـات غـير صحيحـة في ميزانيـة الممـول [1]. وقـد نـص القانـون عـلى هـذه الوسـائل عـلى سـبيل الحـصر ومـن ثـم فـإذا كان الفعـل الـذى قـام بـه الشريـك يخـرج عـن هـذه الصـور فـلا عقـاب بالتـالي عـلى الشريـك.

وصـور الاشـتراك سـالفة الذكـر تتطلـب نشـاطاً ايجابيـاً مـن جانـب الشريـك

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 154.

فـلا يتصـور الاشـتراك فى الجريمـة بطـرق الـترك أو الامتنـاع، وهـذا مـا ذهـب إليـه غالبيـة الفقـه المـصري، وانتهـت إليـه محكمـة النقـض [1].

بينـما ذهـب رأى [2] آخـر إلى أن الامتنـاع متصـور بـكل وسـائل الاشـتراك فلـم يحـدد القانـون وسـيلة بعينهـا تقـع بـه هـذه الجريمـة . كـما ذهـب رأى أخـير [3] إلى المسـاواة بـين الفاعـل والشريـك وأنـه مـا دام أن نشـاط الفاعـل قـد يكـون ايجابيـا أو سـلبيا فإنـه يتعـين أن يكـون الأمـر كذلـك بالنسـبة إلى الشريـك، وخاصـة أن نـص المـادة 4 ع ليـس فيهـا مـا يقطـع بـضرورة توافـر الايجابيـة فى وسـائل الاشـتراك.

ونحـن مـن جانبنـا نؤيـد هـذا الـراى، لأنـه إذا كانـت الجريمـة تقـع مـن الفاعـل بطريـق سـلبى فـما المانـع مـن أن تقـع مـن الشريـك كذلـك بطريـق سـلبى، فـلا يوجـد مـا يمنـع مـن التفريـق بينهـما. وعليـه يعـد الممـول فاعـلاً اصليـاً ويعـد الغـير شريـكاً بطريـق الاتفـاق أو التحريـض أو المسـاعدة، وذلـك لأن الممـول لم يغفـل القيـام بتقديـم الإقـرار الضريبـي أو أى مـن الالتزامـات الضريبيـة الأخـرى إلا إذا اقتنـع بقيـام هـذا الغـير بـه، أو بقيـام الغـير بتحريضـه عـلى عـدم القيـام بالالتزامـات الضريبيـة، أو سـاعده عـلى عـدم القيـام بهـا بتقديـم المسـتندات والأوراق التـي تقلـل أو تخفـض مـن الضريبـة المفروضـة عليـه.

الركـن المعنوي للمسـاهمة التبعية (قصد الاشـتراك):

يشـترط لمعاقبـة الشريـك فى الجريمـة الضريبيـة أن يتوافـر لديـه القصـد

---

(1) د/ السعيد مصطفى السعيد - الأحكام العامة في قانون العقوبات - سنة 1962 - ص311 - د/محمد محى الدين عوض - القانون الجنائى مبادئه الأساسية ونظرياته العامة - ص279 - د/ رؤف عبيد - مبادىء القسم العام - ص 462 وما بعدها. نقض 28مايو 1945 مجموعة القواعد القانونية ج 6 ص 719 رقم 583.

(2) د/مأمون سلامه - قانون العقوبات - القسم العام - ص 462. د/عوض محمد - القسم العام من قانون العقوبات - ص 375 وما بعدها - د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 332 وما بعدها - د/ محمود نجيب حسنى - المرجع السابق - ص 458 وما بعدها.

(3) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 158. د/ أحمد عبدالعزيز الألفى - المرجع السابق - ص 237.

الجنـائى، أى كونـه عالمـاً بالجريمـة التـى ترتكـب وقاصـداً بعملـه المشـاركة فى ارتكابهـا، ولا عقـاب عليـه إذا انتفـى علمـه بالجريمـة. وقـد عاقـب قانـون الضرائـب عـلى الدخـل رقـم 91 لسـنة 5 الشريـك بعقوبـة مغايـرة لعقوبـة الفاعـل الأصـلي، فلـم يعاقبـه بالحبـس والغرامـة أو إحداهـا المنصـوص عليهـا فى كل الجرائـم الـواردة بالقانـون (المـواد 133، 135، 136)، وإنمـا عاقبـه بالتضامـن مـع الممـول فى أداء قيمـة الضرائـب التـي تهـرب الممـول مـن أدائهـا والغرامـات التـي يحكـم بهـا، وذلـك فى نـص المـادة 134 التـي وردت عـلى النحـو التـالي: "يسـأل الشريـك فى الجريمـة بالتضامـن مـع الممـول فى الالتـزام بـأداء قيمـة الضرائـب التـي تهـرب مـن أدائهـا والغرامـات المقـضي بهـا فى شـأنها".

المبحث الثاني

الركن المعنوي فى الجريمة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

لا يكفى لإسناد الجريمة إلى شخص معين أن تكون هذه الجريمة مطابقة لنموذج تجريمى معين، وأن تكون هذه الواقعة غير مشروعة، وإنما ينبغى كذلك أن تنسب هذه الواقعة إلى الجانى نفسيا وذلك بأن يثبت قيام رابطة نفسية بينه وبين الواقعة غير المشروعة المنسوبة إليه. فلابد حتى تنسب الجريمة إلى شخص ما أن تتوافر لدى الشخص الإرادة الآثمة، كما أن إرادة الشخص لا يعتد بها ما لم تتوافر فى صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسئولية الجنائية، وأن تصدر عن حرية كاملة أثناء ارتكاب الفعل [1].

فالركن المعنوي للجريمة يتوافر متى صدر النشاط المادي عن إرادة آثمة ولا تكون الإرادة آثمة إلا إذا صدرت من شخص متمتع بحرية الإدراك والاختيار. فجوهر الركن المعنوي هو الإرادة الإجرامية ولا توصف الإرادة بذلك إلا إذا كانت ذات قيمة قانونية، أى كونها متمتعة بمكنتى حرية التمييز والاختيار، وإذا انتفى أحد شرطى الإرادة وهى التمييز والاختيار تجردت هذه القيمة وتوافر بذلك مانع من موانع المسئولية [2].

فالقانون يشترط لتوافر الأهلية الجنائية انتفاء موانعها، ولقد حدد القانون الجنائى موانع المسئولية فى المادتين 62، 64 ع أوردت المادة الأولى الجنون وحالة الغيبوبة الناشئة عن تعاطى عقاقير مخدرة أيا كان نوعها إذا

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 165 - د/ أحمد الألفى - المرجع السابق ص 371.

(2) د/محمود نجيب حسنى - شرح قانون العقوبات القسم العام - ط1977 ج4بند 561 ص562.

أخذهـا قهـرا عنـه أو عـلى غـير علـم منـه. وأوردت المـادة الأخـيرة مانعـا آخـر وهـو صغـر السـن.

وإذا ثبـت توافـر الركـن المـادي والمعنـوي فى الجريمـة نشـأت علاقـة بـين الدولـة والفاعـل بمقتضاهـا يلتـزم هـذا الأخـير بتحمـل الآثـار الجنائيـة التـى تترتـب عـلى فعلـه وهـذا مـا اصطلـح عليـه بالمسـئولية الجنائيـة [1].

والركـن المعنـوي فى الجرائـم الضريبـة لا يختلـف عنـه فى جرائـم القانـون العـام فقـد تكـون الجريمـة عمديـة وقـد تقـع بسـبب الخطـأ غـير العمـدى [2] فيشـترط أن تتوافـر الأهليـة الجنائيـة أى أن يكـون الممـول صالحـا للمخاطبـة بأحـكام التشريـع الجنـائى الضريبـي، وذلـك بـأن يتوافـر لديـه مكنتـى الإدراك والاختيـار، وألا تلحـق هـذه الإرادة أى مانـع مـن موانـع المسـئولية الجنائيـة. لذلـك فالبحـث فى الجريمـة الضريبيـة لمعرفـة مـدى تأثـير موانـع المسـئولية الجنائيـة عليهـا يقتـضى بحـث سـن التمييـز الجنـائى الـذى يعتـد بـه القانـون الضريبـي، والمسـئولية الجنائيـة للأشـخاص الاعتباريـة. وذلـك عـلى أسـاس أن الممـول إمـا أن يكـون فـرداً عاديـاً (شـخص طبيعـى) أو شركـة (شـخص إعتبـارى). وفيـما يـلى بيـان سـن التمييـز الجنـائى الضريبـي، والمسـئولية الجنائيـة الضريبيـة للأشـخاص الإعتباريـة. وهـذا مـا سـنوضحه في المطلبـين التاليـين:

المطلـب الأول: الأهلية الجنائيـة فى القانون الضريبي.

المطلـب الثاني: المسـئولية الجنائية للأشـخاص الإعتبارية.

---

(1) د/أمال عثمان - المرجع السابق - ص 126..

(2) د/أمال عثمان - المرجع السابق - ص 127.

المطلب الأول

الأهلية الجنائية فى القانون الضريبي

تنعـدم الأهليـة بمـا يسـتتبع امتنـاع المسـئولية الجنائيـة عندمـا تنتفـى في الشـخص مكنتـى الإدراك والاختيـار، والتـى لا قيـام للأهليـة الجنائيـة بدونهـما. وقـد حـصر المـشرع أسـباب انعـدام الأهليـة في أربعـة أشـياء: هـى صغـر السـن، الجنـون أو العاهـة العقليـة، الغيبوبـة الاضطراريـة، حالـة الـضرورة. فينبغـى أن يكـون الممـول بالغـاً سـن الرشـد الجنـائى، معافـاً مـن العيـوب العقليـة مـن جنـون أو غـير ذلـك، غـير فاقـد الوعـى، ليـس واقعـاً فى حالـة ضرورة. ولمـا كان صغـر السـن يعـد مـن أكـثر أسـباب انعـدام الأهليـة ظهـوراً فى العمـل الضريبـي، لـذا سـنقصر الحديـث عليـه محيلـين فى بقيـة الأسـباب إلى كتـب القانـون الجنـائى العـام.

فقد قسـم المشرع الجنائى سـن الشـخص إلى مراحل ثلاثة:

المرحلـة الأولى: مـن سـن الميـلاد إلى سـن الخامسـة عـشر، وفى هـذه المرحلـة اعتـبر المـشرع الشـخص عديـم الأهليـة ولم يفـرض عليـه اى عقوبـة جنائيـة.

والمرحلـة الثانيـة: مـن سـن الخامسـة عـشر إلى سـن الثامنـة عـشر وفى هـذه المرحلـة اعتـبره المـشرع ناقـص الأهليـة وعاقبـه بعقوبـة مخففـة.

والمرحلـة الثالثـة: مـا بعـد سـن الثامنـة عـشر وفى هـذه المرحلـة اعتـبر المـشرع الشـخص كامـل الأهليـة وعاقبـة بالعقوبـة الكاملـة للجريمـة المرتكبـة.

ولا يختلـف القانـون الضريبـي عـن الأحـكام العامـة الـواردة في القانـون الجنـائى في شىء، فيشـترط لمسـائلة الشـخص عـن الجريمـة الضريبيـة أن يبلـغ سـن الثامنـة عـشر وهـذا هـو سـن المسـئولية الجنائيـة، أمـا إذا لم يصـل إلى هـذا السـن

فيكـون عديـم الأهليـة الجنائيـة حتـى ولـو وصـل إلى سـن مـا بـين الخامسـة عـشر والثامنـة عـشر. وذلـك لأن معاقبـة المـشرع للشـخص فى هـذه السـن بعقوبـة مخففـة مرجعهـا الخطـورة الإجراميـة الكامنـة فى الشـخص وهـذه لا تتوافـر فى الجرائـم الضريبيـة. وعـلى ذلـك إذا لم تتوافـر للشـخص الأهليـة القانونيـة ببلوغـة ثمـان عـشرة سـنة لا يسـأل عـن عـدم مبـاشرة الالتـزام الضريبـي، ويسـأل فى هـذه الحالـة الممثـل القانـونى للقـاصر. ولا يسـأل القـاصر عـن أى جريمـة ضريبيـة حنـى ولـو كان سـنه مـا بـين الخامسـة عـشر والثامنـة عـشر، فوصـول القـاصر إلى هـذه السـن وإجـازة المـشرع اشـتغاله بالأعـمال التجاريـة إنمـا هـو فقـط لمبـاشرة التصرفـات وليـس لمسـائلة الشـخص عنهـا.

المطلب الثاني

أهلية الشخص المعنوي

اختلفت الآراء بشأن إسناد الجريمة إلى الشخص المعنوي، فمن قائل بثبوتها ومن قائل بانتفائها، وذلك بحجة أن الشخص الطبيعى وحده هو الذي يمكن إسناد الجريمة إليه. وهذا هو الراى الراجح والمستقر عليه، أما مسئولية الشخص المعنوي فلا تتقرر إلا بنص صريح، وهذا ما أخذ به القانون والقضاء.

ولكن هل يسأل الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية شأنه فى ذلك الشخص الطبيعى؟

يرى البعض عدم إمكانية مسائلة الشخص المعنوي عن الجريمة الضريبية [1]فالشخص المعنوي كيان وهمي لا وجود له إلا بوجود الأشخاص الطبيعيين المنشئين له، وأي عقوبة تفرض على هذا الشخص سوف تؤثر سلبا على الأشخاص الطبيعيين المكونين له، كما أن الغرض من فرض العقوبة لا تتحقق بالنسبة إلى هذا الشخص فمن الأفضل فرض عقوبة على الشخص الطبيعى المكون للشخص المعنوي بدلاً من هذا الأخير.

بينما ذهب البعض [2]الآخر من الفقه إلى أنه بالإمكان فرض عقوبة على الشخص المعنوي شأنه فى ذلك شأن الشخص الطبيعى، فلا ينبغى تغليب الصفة النفعية للعقاب بدعوى أن مجرد مخالفة القاعدة الجنائية فى القانون الضريبي تكفى وحدها لوقوع الجريمة، ولا يحمل للقول بانتفاء إرادة

---

(1) د/إبراهيم على صالح - المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية - دار المعارف - بدون سنة نشر - ص74 وما بعدها. د/أمال عثمان - المرجع السابق - ص 154، 155 - د/محمود نجيب حسنى - المرجع السابق - ص 4 9 - د/ محمود مصطفى - المرجع السابق - ص175.

(2) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 198.

الشـخص المعنـوي، ولذلـك فينبغـي فـرض العقوبـات الجنائيـة عـلى الشـخص المعنـوي، وليـس فقـط الجـزاءات الضريبيـة اسـتناداً إلى أنهـا جرائـم ماديـة بحتـة تقـوم بمجـرد وقـوع الفعـل المـادي.

وانتقـد البعـض ذلـك عـلى أسـاس أن الجريمـة الضريبيـة وإن كان غالبيتهـا مـن قبيـل الجنـح والمخالفـات لا يعاقـب عليهـا القانـون إلا بتوافـر الخطـأ فى حـق مرتكبهـا لا مجـرد وقـوع الفعـل المـادي فضـلا عـن ضرورة توافـر الإسـناد المـادي أي صـدور النشـاط ممـن ارتكـب الجريمـة وهـو لا يتصـور فى حالـة الشـخص المعنـوي.

والراجـح هـو ضرورة مسـائلة الشـخص المعنـوي فى حالـة النـص مـن جانـب القانـون الضريبـي عـلى ذلـك وذلـك طبقـا للقاعـدة العامـة فى القانـون الجنـائي. فليـس فى قانـون العقوبـات نـص يقـرر مسـئولية الأشـخاص الاعتباريـة بـل إن المـشرع يقـرر ذلـك فى القواعـد العامـة. غـير أن هنـاك بعـض الجـزاءات الضريبيـة لا تتعـارض مـع طبيعـة الأشـخاص المعنويـة ويمكـن تطبيقهـا عليهـم كزيـادة الضريبـة، والعقوبـات الماليـة بصفـة عامـة [1]. أمـا عـن مسـئولية الأشـخاص المعنويـة جنائيـا فيسـأل فى هـذه الحالـة ممثلوهـا بوصفهـم شركاء فيهـا متـى توافـرت أركان الاشـتراك [2].

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 17 .

(2) د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص132 وما بعدها.

الفصل الرابع

القصد الجنائى في القانون الضريبي

تمهيد وتقسيم:

من المؤكد أنه لكي يعتبر الشخص مرتكباً لجريمة ما لا يكفى مجرد صدور الركن المادي منه أو توافر الركن المعنوي أى تمتعه بحرية الإدراك أو الاختيار، وإنما يشترط إلى جوار ذلك توافر الإرادة الآثمة لديه وهو ما يسمى بالقصد الجنائي. وهو أنه لا تسند إلى شخص جريمة ما لم تتوافر لديه الإرادة الآثمة، وهذه الإرادة إما أن تكون في صورة عمدية أو خطئية هذه هى القاعدة العامة فى القانون الجنائى. فهل لأبد من اشتراط الإرادة أو القصد الجنائى فى الجريمة الضريبية شأنها فى ذلك شأن الجريمة العادية، أم أن الأولى تختلف عن الثانية؟.

هذا هو ما سنحاول الإجابة عليه من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: توافر القصد الجنائى.

المبحث الثاني: ما لا يؤثر في القصد.

المبحث الأول

توافر القصد الجنائى

لم يضع المشرع الجنائى تعريفاً للقصد الجنائى مكتفياً بضرورة توافره فى الجرائم العمدية. وقد إجتهد الفقهاء فى تعريفه فعرفه بعض الفقه 1[1] بأنه انصراف إرادة الجانى نحو ارتكاب الواقعة الإجرامية مع علمه بعناصرها المكونة لها فى القانون. وللقصد الجنائي صوراً متنوعة منها ما يلي: أولاً: القصد العام والقصد الخاص والقصد الاحتمالي والقصد المباشر، إلى غير ذلك مما لا مجال له فى موضوع بحثنا، وإنما الذى يهمنا فى ذلك هو بيان ماهية القصد المتطلب فى الجريمة الضريبية.

لا تختلف الجريمة الضريبية في شيء عن الجريمة العادية، فينبغى للقول بوجود الجريمة الضريبية ضرورة توافر القصد الجنائى لدى الممول، وليس فى ذلك صعوبة فى جريمة التهرب أو الامتناع . أما بالنسبة للجرائم الأخرى كجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو الامتناع عن تقديم الدفاتر والمستندات، هذه الجرائم من جرائم السلوك المجرد التى تقع بمجرد ارتكاب الفعل دون البحث عن توافر القصد الجنائى أو عدم توافره.

ولكن ما هو القصد الواجب توافره فى الجريمة الضريبية. هل هو القصد العمدى بحيث لا يعاقب الممول عن فعله إلا إذا أتى هذا الفعل عمداً. أم يكفى بالقصد غير العمدى للقول بتوافر الجريمة؟.

قد ينص القانون على نوع معين من القصد للقول بارتكاب الجريمة وحينها فلا صعوبة فى الأمر مثال ذلك. نص المادة مادة (132) التى عاقبت المحاسب القانونى والتى تطلبت القصد الجنائى وهو الخطأ العمدى فجاء

---

(1) د/ على راشد - المرجع السابق - ص576 - د/رؤف عبيد - المرجع السابق - ص 276 - د/مأمون سلامه - المرجع السابق - ص 3.

نصها على النحو التالي: "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة ألاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين إعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا إرتكب أحد الأفعال الآتية:

1- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

والمادة (133) التى عاقبت الممول الذى استعمل وسائل احتيالية للتهرب من الضريبة , فجاء نصها على النحو التالي: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة بإستعمال إحدى الطرق الآتية:

5- تقديم الإقرار الضريبي السنوى بالإستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك.... الخ.

6- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

وبذلك يكون المشرع قد اشترط الخطأ العمدى من جانب المحاسب القانون، ومن جانب الممول للقول بوقوع الجريمة. وفى حالة سكوت المشرع عن بيان ماهية القصد المتطلب في الجريمة الضريبة - كما في غالبية الجرائم الضريبية - فإنه يكون قد أشترط القصد الجنائى. فقد استقرت فى القانون تلك القاعدة التى تقضى بأنه إذا سكت المشرع عن بيان صورة الركن المعنوي فى جريمة من الجرائم كان معنى ذلك أنه يتطلب القصد الجنائى فيها، أما

إذا قـدر الاكتفـاء بالخطـأ غـير العمـدى لزمـه أن يفصـح عـن ذلـك [1]. فحينـما يسـكت المـشرع الضريبـي عـن ذكـر ماهيـة الخطـأ الواجـب توافـره فالعـبرة هـو بالقصـد الجنـائى، وذلـك عـدا المخالفـات، فـإن الأصـل فى المخالفـات أن القانـون لا يسـتلزم توافـر القصـد الجنـائى فيتـم العقـاب عـلى المخالفـات بمجـرد وقـوع الفعـل. وكذلـك جرائـم الامتنـاع بوجـه عـام فى القانـون الضريبـي، فهـذه الجرائـم تقـع بمجـرد ارتـكاب الفعـل دون البحـث عـن القصـد الجنـائى، كجريمـة عـدم تقديـم الإقـرار الضريبـي أو الامتنـاع عـن تقديـم الدفاتـر والمسـتندات. وسـوف نوضـح ذلـك تفصيـلا أثنـاء حديثنـا عـن كل جريمـة عـلى حـده.

وعـلى ذلـك فلابـد أن يتوافـر القصـد الجنـائى لـدى الممـول للقـول بتوافـر الجريمـة الضريبيـة لديـه، سـواء ذكـر المـشرع نـوع القصـد الجنـائى، أو سـكت عـن نوعـه، ففـى حالـة سـكوته فإنـه يكـون القصـد المتطلـب هـو القصـد العمـدى. وهنـاك عـدة أشـياء لا تؤثـر في الخطـأ الـذى يقـع فيـه الممـول، وهـذا مـا نحـاول توضيحـه مـن خـلال المبحـث التـالي.

---

(1) د/محمود نجيب حسنى - النظرية العامة للقصد الجنائى - دراسة تأصيلية مقارنة للركن المعنوي فى الجرائم العمدية - ط3 - دار النهضة العربية - ص1 . القسم العام - ص558 هامش.

المبحث الثاني

ما لا يؤثر فى القصد

متي ثبت الخطأ في حق المتهم فإنه يكون مسئولا عن الجريمة الضريبية، ولا يعفيه من المسئولية الجهل بالقانون أو الغلط فيه لنفى القصد الجنائى لدى الجانى. إلا أنه يجب التسليم بأنه متى ثبت أن المتهم قد بذل كل ما فى وسعه لكي يعلم بالقانون ولكنه لم يستطع، فإنه لا يسأل عن فعله هذا، ويشترط أن تكون الظروف التى حالت بينه وبين المعرفة قوة قاهرة، لأنه فى هذه الحالة ترفع عن الجاني شبهة الإخلال بالالتزام بالعلم بالقانون [1].

كما أن المسئولية الجنائية لا تنتفى عن الممول في الحالات التالية:

أ- خطا الغير:

إذا ساهم مع خطا الممول خطأ ارتكبه شخص آخر من الغير ووقعت النتيجة الضارة كأثر لمجموع هذه الأخطاء كان الجميع مسئولين جنائياً عن هذه النتيجة، فمن المقرر أن تعدد الأخطاء الموجبة لوقوع الحادث يوجب مسائلة كل من أسهم فيها أيا كان قدر الخطأ المنسوب إليه، ويستوي في ذلك أن يكون سبباً مباشراً أو غير مباشر .

ب- خطأ المجني عليه:

إذا جاء الخطأ الذي أسهم مع خطا المتهم في إحداث النتيجة الضارة من قبل المجني عليه نفسه الذي أصابته الجريمة بالضرر فإن هذا الخطأ لا ينفي خطأ المتهم ولا يرفع مسئوليته الجنائية عن مغبة سلوكه الخاطئ. مثال ذلك عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي بسبب تقصير مأمورية الضرائب

(1) د/محمود نجيب حسنى - المرجع السابق - ص 219 - د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 186

المختصـة في قبـول الإقـرار كـما في حالـة إذا مـا طلبـت المأموريـة مـن الممـول صـورة مـن تحقيـق الشـخصية فأمتنـع، ولم يقـدم الإقـرار الضريبـي لذلـك، أو غـير ذلـك مـن الحـالات التـى قـد يقـع مـن مصلحـة الضرائـب أخطـاء سـاهمت في ارتـكاب الممـول لجريمتـه.

الفصل الخامس

العقوبة فى القانون الضريبي

تمهيد وتقسيم:

إذا كانت العقوبة هى جزاء جنائى يفرضه القانون ويطبقه القاضى بعد محاكمة عادلة . فهل الجزاء الجنائى أو العقوبة الضريبية تتفق مع العقوبة فى الجريمة العادية أم أن هناك ثمة خلاف بينهما؟. هذا ما سنحاول توضيحه فيما يلى:

بداية نؤكد أن المشرع الضريبي يهدف من وراء فرض الالتزامات الضريبية ضمان مصلحة الدولة فى سد حاجاتها، وقد وضع القانون الضريبي العقوبات اللازمة لذلك. والعقوبة الضريبية تتناسب مع المخالفات الضريبية وتخضع بالتالي لقواعد العقوبة العامة ومنها العدالة . وعلى العكس من الجزاءات الضريبية فى التشريعات القديمة التى تميزت بأنها كانت بالغة الشدة. والعقوبات الضريبية الواردة فى القانون رقم 91 لسنة 5 لا تخلو من نوعين من العقوبات، إما عقوبات غير مالية تنطوى على فرض أحكام شديدة على مرتكب المخالفات الضريبية وهى العقوبات المقيدة للحرية كالحبس، وإما عقوبات مالية تتمثل فى الغرامة أو التعويض.

وفى المبحثين التاليين نحاول توضيح ذلك:

المبحث الأول: الجزاءات غير العقابية.

المبحث الثاني: الجزاءات العقابية.

المبحث الأول

الجزاءات غير العقابية

تمهيد وتقسيم:

نعنى بالعقوبات غير العقابية تلك التى تطبقها مصلحة الضرائب من تلقاء نفسها دون اللجوء إلى القضاء. فقد أكد القانون 91 لسنة 5 على أهمية العلاقة بين مصلحة الضرائب والمولين، وعلى أن تبنى هذه العلاقة على الثقة. وليس أدل على ذلك من ترك أمر تقدير الضريبية ومقدارها أمر تركه المشرع الضريبي للممول ذاته دون تدخل من مصلحة الضرائب. وكذلك أقر القانون مبدأ عفا الله عما سلف من تأكيده على أن من يتقدم بأخطار مزاولة نشاط في خلال سنة من صدور هذا القانون يعتبر هذا إبلاغاً عن النشاط ولا يؤاخذ الممول عن ممارسة النشاط في السنوات السابقة على هذا التاريخ. ومن أجل بث الثقة بين المصلحة والمولين فقد فرض القانون أنواع من الجزاءات التى تطبقها المصلحة دون اللجوء إلى القضاء والتشهير بالممول المخالف لأحكام القانون. ونحن في معرض الحديث عن الجزاءات غير الجنائية نحاول بيان ذلك بشىء من التفصيل من خلال المباحث التالية:

المطلب الأول: المحاسبة التقديرية.

المطلب الثاني: الجزاءات المدنية.

المطلب الأول

المحاسبة التقديرية

الأصل في ربط الضريبة أن تكون بناء على ما يقدمه الممول من مستندات إلى مصلحة الضرائب، إذا ما نفذ ما كلفه به القانون الضريبي، وفى حال مخالفة ما نص عليه القانون كان ربط الضريبة من قبل المصلحة تقديرياً، وذلك بالالتفات عن إقرار الممول وكل ما يقدمه من بيانات.

فقد أوجب القانون على الممول أن يقوم بإمساك الدفاتر والمستندات التى توضح حقيقة نشاطه من ناحية إيراداته ومصروفاته حتى تكون مصلحة الضرائب على بينة وهى تقوم بتقدير أساس الضريبة، فجاء نص المادة (78) على النحو التالي "يلتزم الممولون الأتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

- الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لأخر ربط ضريبي نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه.

- الشخص الإعتبارى الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

كما يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة أو النشاط، كأتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو أى مبلغ أخر خاضع لهذه الضريبة، إيصالا موقعا عليه منه

موضحـا بـه التاريـخ وقيمـة المبلـغ المحصـل ويلتـزم الممـول بتقديـم سـند التحصيـل إلى المصلحـة عنـد كل طلـب. وللمموليـن إمسـاك حسـابات إلكترونيـة توضـح الإيـرادات والتكاليـف السـنوية ويصـدر الوزيـر قـراراً بتنظيـم إمسـاك هـذه الحسـابات وضوابـط التحـول مـن نظـام الحسـابات المكتوبـة إلى الإلكترونيـة".

كـما أوجبـت عـلى الممـول أن يقـوم بتقديـم الإقـرار الضريبـي في نهايـة الفـترة الضريبيـة قبـل أول إبريـل مـن كل سـنة أو الفـترة التاليـة لانتهـاء الفـترة الضريبيـة عـن السـنة السـابقة لهـا بالنسـبة إلى الأِشـخاص الطبيعيـين. وقبـل أول مايـو مـن كل سـنة أو خـلال أربعـة أِشـهر تاليـة لتاريـخ انتهـاء السـنة الماليـة بالنسـبة إلى الأشـخاص الاعتباريـة. مبينـا فيـه حجـم نشـاطه حتـى تكـون المصلحـة عـلى علـم وهـى تحاسـبه وتقـدر لـه الضريبـة المفروضـة عليـه فجـاء نـص المـادة (8 عـلى النحـو التـالي: "يلتـزم كل ممـول بـأن يقـدم إلى مأموريـة الضرائـب المختصـة إقـراراً ضريبيـاً سـنوياً عـلى النمـوذج الـذى تحـدده اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون، مصحوبـا بالمسـتندات التـى تحددهـا اللائحـة".

كـما أوجـب القانـون عـلى الممـول أن يقـوم بأخطـار مصلحـة الضرائـب بـكل توقـف أو تغيـير في النشـاط حتـى تكـون المصلحـة عـلى علـم بمـدى أى تغيـير في النشـاط، وتأخـذ ذلـك في الاعتبـار عنـد المحاسـبة. فجـاء نـص المـادة (79) عـلى النحـو التـالي: "إذا توقـف الممـول عـن العمـل توقفـا كليـا أو جزئيـا تدخـل فى وعـاء الضريبـة الأربـاح حتـى التاريـخ الـذى يـزاول فيهـا النشـاط. وعـلى الممـول أن يخطـر مأموريـة الضرائـب المختصـة خـلال ثلاثـين يومـا مـن التاريـخ الـذى توقـف فيـه عـن العمـل، وإلا حسـبت الأربـاح عـن سـنة ضريبيـة كاملـة مـا لم يثبـت الممـول أنـه لم يحقـق أيـة إيـرادات بعـد ذلـك التاريـخ".

وفى حالـة التنـازل عـن المنشـاة، أوجـب القانـون عـلى المتنـازل أن يخطـر مصلحـة الضرائـب حتـى تكـون المصلحـة عـلى علـم بمـن يمـارس النشـاط ويشـغل العـين وتحصـل منـه عـلى الضرائـب. فجـاء مـص المـادة (8) عـلى النحـو الآتي "فى حالـة التنـازل عـن كل أو بعـض المنشـأة، يلتـزم المتنـازل بإخطـار مأموريـة الضرائـب

المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوما من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوى للمتنازل. ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة لهذا التنازل. وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وعلى المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول، وذلك خلال تسعين يوما من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة فى ذلك البيان، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب ، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا فى شأن بيع المحال التجارية ورهنها. وتحدد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها".

فقد عاقب القانون على مخالفة ذلك من عدم إمساك الدفاتر والمستندات، أو عدم تقديم الإقرار الضريبي، أو عدم الإخطار بالتوقف، أو عدم الإخطار بواقعة التنازل، بأن جعل المحاسبة تقديرية، وإهدار الدفاتر والمستندات والأخذ بنظام المحاسبة التقديرية إذا امتنع الممول عن تقديم إقراره الضريبي، أو كان الإقرار والمستندات المقدمة معه مخالفا للدفاتر والمستندات. وتحسب الأرباح في حالة عدم الإخطار بالتنازل، وعدم الإخطار بالتوقف عن سنة كاملة حتى ولو كان التوقف في جزء من السنة، مما يؤدى إلى ربط الضريبة على أساس مفترض وليس على أساس حقيقى، وكذلك عدم إعطاء الممول

أيـة مصروفـات إداريـة للمشـاط مـا لم تكـن هـذه المصروفـات مؤيـدة بمسـتندات. وفى هـذا عقـاب للممـول حتـى يلتـزم بالقانـون الضريبـي.

فقـد ورد نـص المـادة (9) الفقـرة الثانيـة عـلى النحـو التـالي: "كـما يكـون للمصلحـة إجـراء ربـط تقديـرى للضريبـة مـن واقـع أيـة بيانـات متاحـة فى حالـة عـدم تقديـم الممـول لإقـراره الضريبـي أو عـدم تقديمـه للبيانـات والمسـتندات المؤيـدة للإقـرار".

ووردت المـادة (22) عـلى النحـو التـالي: يتحـدد صـافى الأربـاح التجاريـة والصناعيـة الخاضـع للضريبـة عـلى أسـاس إجـمالي الربـح بعـد خصـم جميـع التكاليـف والمصروفـات اللازمـة لتحقيـق هـذه الأربـاح، ويشـترط فى التكاليـف والمصروفـات اللازمـة واجبـة الخصـم مـا يـأتى:

- أن تكـون مرتبطـة بالنشـاط التجـارى أو الصناعـي للمنشـأة ولازمـة لمزاولـة هـذا النشـاط.
- أن تكـون حقيقيـة ومؤيـدة بالمسـتندات، وذلـك فيـما عـدا التكاليـف والمصروفـات التـى لم يجـر العـرف عـلى إثباتهـا بالمسـتندات.

المطلب الثاني

جزاءات مدنية

يقصد بالجزاءات المدنية تعويض الدولة عن الأضرار التى لحقت بها من جراء دفع الضريبة فى الميعاد المحدد لها، أو عدم حجزها من المنبع وتوريدها إلى الخزانة العامة فى الميعاد القانونى. فقد أورد القانون المادة 11 على النحو التالي "تستحق فائدة تأخير على ما لم يؤد من الضريبة المستحقة من واقع الاقرارت فى المواعيد القانونية، أو التى يتم حجزها من المنبع وعدم توريدها إلى الخزانة العامة فى الميعاد القانونى".

وفى هذا حث الممول ومن يستقطع ضرائب من المنبع أن يقوموا بتوريد هذه الضرائب في مواعيدها القانونية وعدم تأخيرها لعدم الأضرار بالخزانة العامة للدولة. وفى حالة تأخير هذه الضرائب فرض القانون على هؤلاء فائدة تأخير لجبر الضرر الذى عاد على الخزانة العامة من جراء تأخير الضريبة. ولا يجوز الخلط بين الجزاءات المدنية والعقوبات التعويضية فالأولى مجردة تماما من عنصر العقاب، والثانية تعتبر عقوبة فى الأصل وإن خالطها عنصر التعويض [1].

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 193 - د/محمود مصطفى - المرجع السابق - ص 156 - د/مأمون سلامه - المرجع السابق - ص 663.

المبحث الثاني

الجزاءات العقابية

تمهيد وتقسيم:

تأخذ التشريعات الضريبية بالجزاءات العقابية فى الجرائم ذات الأهمية الكبيرة وهى التى تنطوى على جسامة معينة فيخضعها القانون الضريبي لعقوبة السجن، ومثالها جريمة التهرب الضريبي أو التحايل للتخلص من أداء الضريبة. كما عاقب القانون بعقوبة الحبس للجرائم الأقل أهمية من سابقتها. وعاقب بالغرامة المالية كعقوبة أصلية أو تكميلية. ونظراً لأن القانون91 لسنة 5 موضوع بحثنا قد جعل جميع الجرائم الواردة فيه من عداد الجنح لذلك عاقب على كل جرائمه بالحبس وبالغرامة فقط المواد 132 إلى 136 من هذا القانون. وسوف نقصر حديثنا على العقوبات التعويضية، والغرامة الضريبية تاركين عقوبة الحبس الواردة في القانون للقواعد العامة. وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: العقوبات التعويضية.

المطلب الثاني: الغرامة الضريبية:

المطلب الأول

العقوبات التعويضية

تتمثل العقوبات التعويضية فى تعويض الدولة عما الحقه المتهم بالخزانة العامة من ضرر، وتتميز هذه العقوبة بطابعها المزدوج فهى ليست عقوبة محضة كما أنها ليست تعويضاً خالصاً فهى تجمع بين الصفتين.

فقد أوجب القانون التعويض على الممول المتهرب من سداد الضرائب إذا أراد التصالح مع مصلحة الضرائب بالإضافة إلى المبالغ التى تهرب من أدائها، وذلك جزاء له عن تهربه ولجبر الضرر الواقع على الخزانة العامة. وقد ورد النص على التعويضات الواجب دفعها في حالة التصالح فى نص المادة 138 التى حددت إجراءات التصالح والتعويضات الواجب دفعها فى هذه الحالات، وبالنظر إلى هذه المادة يتضح أن المشرع أجاز التصالح فى الجرائم الضريبية، في أى حال كانت عليها الدعوى أو حتى قبل رفع الدعوى.

والعلة في ذلك تكمن في أن المشرع الضريبي - كما بينا - أراد أن تبنى العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين على الثقة والتفاهم وليس على الجبر والإكراه، وذلك لأن العلاقة بينهما ليست عابرة بل علاقة مستمرة باستمرار الممول في نشاطه، فأجاز التصالح في جميع الجرائم الضريبية. من هذه الجرائم جريمة إخفاء وقائع علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم م 132، ومقابل التصالح فى هذه الجريمة يكون تعويض قدره خمسة ألاف جنيه. جريمة التهرب من أداء الضريبة للممول وللشريك م 133 م 134، ومقابل التصالح يكون المبالغ المستحقة على المتهم والتعويض الذى يعادل مثل الضريبة. جريمة الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط م 135وجريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، وجريمة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتوريد الضرائب فى المواعيد المقررة، وجريمة

عـدم توفـير الممـول للبيانـات وصـور المسـتندات التـى تطلبهـا المصلحـة، وجريمـة عـدم إمسـاك الدفاتـر التـى تسـتلزمها طبيعـة النشـاط، وجريمـة عـدم توقيـع الإقـرار الضريبـي مـن محاسـب إذا تجـاوز رقـم الأعـمال مليـوني جنيـه. ومقابـل التصالـح فى هـذه الجرائـم يكـون المبالـغ المسـتحقة وتعويـض مقـداره ألفـا جنيـه.

جريمـة إدراج الممـول مبلـغ الضريبـة فى الإقـرار بأقـل مـن قيمـة الضريبـة المعـدة نهائيـا م136، ومقابـل التصالـح يكـون المبالـغ المسـتحقة عـلى المتهـم وتعويـض يعـادل نصـف مبلـغ الغرامـة المقـررة قانونـا. ويشـترط لـكى يكـون التصالـح فى الجرائـم الضريبيـة منتجـا لأثـاره القانونيـة، أن يصـدر التصالـح مـن وزيـر الماليـة أو مـن ينيبـه. وأن يكـون فى إحـدى الجرائـم الضريبيـة سـالفة الذكـر. وأن يتـم أداء مقابـل التصالـح المحـدد قانونـا .

المطلب الثاني

الغرامة الضريبية

الغرامـة الضريبيـة هـى إلـزام المتهـرب مـن أداء الضريبـة بدفـع مبلـغ معـين مـن مقـدار مـا لم يـؤد مـن الضريبـة، وقـد يقـوم المـشرع بتقديـره والنـص عليـه في صلـب القانـون، أو يـترك تقديرهـا للقـاضى. وقـد عاقـب القانـون محـل البحـث بالغرامـة كل الجرائـم الـواردة فيـه، وذلـك جـبراً للـضرر الـذى يعـود عـلى الخزانـة العامـة مـن جـراء التهـرب مـن سـداد الضريبـة، وردعـاً لـكل مـن تسـول لـه نفسـه التهـرب مـن أداء الضريبـة.

فـوردت الغرامـة في كل مـواد العقوبـات الـواردة في القانـون. وفيـما يـلى اسـتعراض هـذه المـواد. المـادة (132) التـى عاقبـت المحاسـب القانـونى فجـاء نصهـا عـلى النحـو التـالي "يعاقـب بالحبـس وبغرامـة لا تقـل عـن عـشرة ألاف جنـه ولا تجـاوز مائـة ألـف جنيـه أو بإحـدى هاتـين العقوبتـين كل محاسـب مقيـد بجـدول المحاسـبين والمراجعـين إعتمـد إقـرارا ضريبيـا أو وثائـق أو مسـتندات مؤيـدة لـه إذا إرتكـب أحـد الأفعـال الآتيـة "... الـخ . والمـادة (133) التـى عاقبـت الممـول المتهـرب مـن أداء الضريبـة فجـاء نصهـا "يعاقـب كل ممـول تهـرب مـن أداء الضريبـة بالحبـس مـدة لا تقـل عـن سـتة أشـهر ولا تجـاوز خمـس سـنوات وبغرامـة تعـادل مثـل الضريبـة التـى لم يتـم أداؤهـا بموجـب هـذا القانـون أو بإحـدى هاتـين العقوبتـين.... الـخ. والمـادة (134) التـى عاقبـت الشريـك في الجريمـة الضريبيـة فجـاء نصهـا عـلى النحـو التـالي "يسـأل الشريـك فى الجريمـة بالتضامـن مـع الممـول فى الالتـزام بـأداء قيمـة الضرائـب التـى تهـرب مـن أدائهـا والغرامـات المقـضى بهـا فى شـأنها ". والمـادة (135) التـى عاقبـت الممتنـع عـن تقديـم إخطـار مزاولـة النشـاط، أو عـن تقديـم الإقـرار الضريبـي أو الامتنـاع عـن تطبيـق نظـام اسـتقطاع وخصـم وتحصيـل وتوريـد الضريبـة فى الميعـاد القانـونى. بغرامـة لا تقـل عـن ألفـى جنيـه ولا تجـاوز عـشرة ألاف جنيـه.

والمـادة (136) التـى عاقبـت الممـول المتهـرب عـن أداء الضريبـة بذكرهـا بأقـل مـن قيمتهـا الحقيقـة بـأن أدرج مبلـغ الضريبـة فى الإقـرار الضريبـي بأقـل مـن قيمـة، يعاقـب بالغرامـة المبينـة نسـبتها قريـن كل حالـة مـن الحـالات الآتيـة:

1- 5 % مـن الضريبـة المسـتحقة عـلى المبلـغ الـذى لم يتـم إدراجـه، إذا كان هـذا المبلـغ يعـادل مـن % إلى % مـن الضريبـة المسـتحقة قانونـا.

2- 15 % مـن الضريبـة المسـتحقة عـلى المبلـغ الـذى لم يتـم إدراجـه، إذا كان هـذا المبلـغ يعـادل مـن% إلى 5 % مـن الضريبـة المسـتحقة قانونـا.

3- 80 % مـن الضريبـة المسـتحقة عـلى المبلـغ الـذى لم يتـم إدراجـه، إذا كان هـذا المبلـغ يعـادل أكـثر مـن 5 % مـن الضريبـة المسـتحقة قانونـا.

ونظـرا لازدواجيـة الغرامـة الضريبيـة فقـد ثـار الخـلاف بشـأن هـذه الغرامـة هـل هـى عقوبـة أم تعويضـاً مدنيـاً وفيـما يـلى توضيـح هـذه الطبيعـة.

الغرامـة الضريبيـة تعويض مدنى:

ذهـب بعـض[1] الفقـه إلى أن الغرامـة الضريبيـة مـا هـى إلا تعويضـاً مدنيـاً للخزانـة العامـة للدولـة بسـبب الـضرر الـذى أصابهـا مـن عـدم الالتـزام بالالتزامـات الضريبيـة، وذلـك لان هـذه التعويضـات ليـس لهـا صفـة الشـخصية التـى تتميـز بهـا العقوبـة فهـى تنتقـل إلى الورثـة بعـد وفـاة الممـول. وأخـذ عـلى هـذا الـرأى بـأن التعويـض بحسـب طبيعتـة لا يتجـاوز قـدر الضريبـة، حتـى فى الحـالات التقديريـة ينبغـى ألا يزيـد عـلى الـضرر الـذى تحقـق بقـدر الإمـكان. كما أن العلاقـة بـين الدولـة والمموليـن ليسـت علاقـة تعاقديـة حتـى يكـون الغرامـة المحكـوم بهـا تعويضـاً مدنيـاً مـن جـراء القصـور الناتـج عـن عـدم تنفيـذ العقـد بـين الطرفـين، بـل هـى علاقـة مـن علاقـات القانـون العـام.

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 197. د/حسن صادق المرصفاوى - التجريم في تشريع الضرائب - طبعة 1963 ص 153. د/رمسيس بهنام - النظرية العامة للقانون - طبعة 1968 - ص2،3.

وينتقد البعض [1]ذلك على أساس أن العبرة ليس بما يسبغه المشرع على الفعل ولكن العبرة بجوهر الشيء وموضوعه وما يتمتع به من خصائص قانونية . وهذا ما أكدته محكمة النقض إذ قالت أن المشرع لم يقصد الخروج بالتعويض عن كونه جزاء يلازمه الغرامة وانه ما زال يغلب عليه معنى العقوبة وان خالطه التعويض.

بينما ذهب البعض [2] الآخر إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية، وما يؤيد ذلك أن القانون أعطى للإدارة الضريبية الحق فى التصالح بخصوص هذه التعويضات. وهذا ما أيده القضاء إذ جاء فى بعض أحكامه أن زيادة ما لم يدفع من الضريبة المنصوص عليها فى المادة 85 من 14 لسنة 1939. والتى يحكم بها القاضى ليست فى حقيقتها إلا ضريبة إضافية يقضى بها للدولة بسبب المماطلة فى دفع الضريبة من جانب الممول [3].

وأخذ على هذا الراى بأن دين الضريبة ينشأ فى ذمة الممول بقوة القانون بمجرد حصول الواقعة المنشئة لها، وأما قرار ربط الضريبة فلا يعدو أن يكون كشف عن هذا الدين وتحديد مداه [4].

وذهب رأى[5] إلى اعتبارها ذات طبيعة مختلطة أى تجمع بين صفتى العقوبة والتعويض، وبهذا الراى استقرت محكمة النقض، فقد عرضت محكمة النقض لطبيعة الزيادة الواردة فى القانون 14لسنة 1939 بمقدار لا يقل عن 25% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة فقررت بأنها

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 198 - نقض جنائى 11مارس 1952 مجموعة الأحكام - س3ص543 رقم4.

(2) د/حبيب المصرى - ضرائب الدخل - سنة 1945 - ص 666.

(3) محكمة شبين الكوم الابتدائية 27 ديسمبر 1948 مجموعة السكرى ص 38 - مشار إليه - د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 199.

(4) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 2.

(5) د/حسين خلاف - الوجيز في تشريعات الضرائب - ط 1952 ص238.

ليست من قبيل العقوبات الجنائية بالمعنى الحقيقي لأن فيها معنى التعويض عما لحق الخزانة العامة من ضرر بسبب ارتكاب الجريمة الضريبية، فهى جزاء يلازم الغرامة أو الحبس وإن غلب عليه معنى العقوبة وبنت على هذا أنه غير جائز وقف تنفيذ الحكم الصادر بها لأن الإيقاف لا يكون إلا في العقوبات الجنائية البحتة [1].

الغرامة الضريبة جزاءاً جنائياً:

ذهب بعض [2] الفقه إلى أن الغرامة التعويضية جزاء جنائى تفرضه الدولة على مخالفة القانون الضريبي، ولا تتضمن فكرة وجود ضرر مادى قابل للتعويض، وذلك لأن هذه الغرامة لو كانت تعويضاً مدنياً كما ذهب البعض فإن مقدارها لأبد أن يتحدد بمقدار الضرر الذى لحق الخزانة العامة، فيكون التعويض بمقدار الضرر 3[3]، ويترتب على هذه الماهية عدة نتائج سواء من الناحية الإجرائية أو من الناحية الموضوعية.

أولاً: من الناحية الإجرائية:

- لا يجوز الحكم بها إلا من المحكمة الجنائية.
- يجب على المحكمة أن تقضى بها من تلقاء نفسها، وللنيابة العامة أن تطلب الحكم بها وليس للإدارة الضريبية أن تدعى مدنيا بطلب توقيعها.
- لا يجوز الحكم بها إذا انقضت الدعوى الجنائية.
- اعتبار الحكم الصادر فيها حكما جنائيا يجوز حجيته أمام القضاء المدنى.

---

(1) نقض 12 ابريل، 18 مايو سنة 1948 مجموعة القواعد القانونية ج7رقم 582، 6 8، ص55، 567.

(2) د/عوض محمد - المرجع السابق - ص66 - د/سمير الجنزورى - الغرامة الجنائية - سنة -1967 ص 166 وما بعدها.

(3) د/كمال حمدى - المرجع السابق - ص 67.

وقـد اسـتثنى القانـون رقـم 91 لسـنة2 5 مـن القواعـد العامـة للإجـراءات العامـة التـى تخضـع لهـا الدعـوى الجنائيـة أمريـن هـما:

- ضرورة رفـع الدعوى بناء عـلى طلب من الوزير.

- إمكانيـة التصالـح فى الدعوى الجنائية على أسـاس دفـع مبلغ معين.

ثانياً: القواعـد الموضوعية:

- لا يجـوز الحكـم بالغرامـة الضريبية إلا بنـاء على نص يقررها.

- قاعدة شـخصية العقوبة.

وقـد اسـتثنى القانـون الضريبـي مـن القواعـد العامـة عـلى تطبيـق القواعـد الآتيـة:

- التضامن فى سـداد دين الضريبة.

- اسـتبعاد فكرة الإكراه البدنى.

- تتقـادم الضريبـة بمـضى المـدة المقـررة لتقـادم الضريبـة ابتـداء مـن تاريـخ صـدور حكـم نهـائى فيهـا.

وقـد انتقـد هـذا الـرأى عـلى أسـاس أن الغرامـة الجنائيـة يراعـى فيهـا دائمـا عنـصر الزجـر شـأن العقوبـات الجنائيـة كلهـا، ولا يتصـور وجـود هـذا العنـصر بالنسـبة إلى الزيـادة أو التعويـض حـين القضـاء بهـما إلى جـوار الغرامـة الجنائيـة، حيـث لا حكمـة مبتغـاة مـن هـذا الازدواج الأمـر الـذى يؤكـد اختـلاف طبيعـة الغرامتـين عـن الأخـرى [1].

ومـن جانبنـا نـرى أن: الغرامـة الضريبيـة مـا هـى إلا تعويضـاً مدنيـاً أكـثر منهـا عقوبـة جنائيـة، وذلـك لأن هـذه الغرامـة لم توضـع مـن جانـب المـشرع

(1) د/حسن صادق المرصفاوى - التجريم فى تشريعات الضرائب - سنة -1962 ص168 وما بعدها.

الضريبـي إلا كوسـيلة تهديديـة لإجبـار الممـول عـلى أداء الضريبـة والالتـزام بالقانـون الضريبـي، فهـذه الغرامـة مـا هـى إلا تعويـض للخزانـة العامـة للدولـة التـى أصابهـا الـضرر مـن جـراء عـدم أداء الممـول لهـذه الضريبـة في مواعيدهـا المحـددة، أو إخفـاء نشـاطه عـن مصلحـة الضرائـب.

الغرامـة كعقوبـة تكميلية.

ألغـى القانـون الضريبـي الحـالى الغرامـة كعقوبـة تكميليـة أى تلحـق العقوبـة الأصليـة، وبالتـالي لم تصبـح هنـاك غرامـة تكميليـة فى هـذا القانـون عـلى العكـس مـن القانـون الملغـى.

الغرامة كعقوبـة تهديدية.

ولم يعـرف القانـون الضريبـي كذلـك الغرامـة التهديديـة كوسـيلة غـير مبـاشرة للتنفيـذ العينـى الجـبرى، وذلـك عـلى العكـس مـن القانـون الملغـى الـذى نـص عليهـا كوسـيلة لجـبر الممـول عـلى تقديـم المسـتندات والأوراق إلى مصلحـة الضرائـب في حـين طلبهـا (نـص المـادة 188ق157لسـنة 1981) فالقانـون قـد أوجـب عـلى الممـول ضرورة تقديـم المسـتندات والأوراق إلى مصلحـة الضرائـب في المـواد (96 إلى) دون أن يتبـع هـذا الإلـزام بعقوبـة.

الباب الثاني

الأحكام الإجرائية للجريمة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

لم يضع القانون الضريبي القواعد الإجرائية الواجب إتباعها حيال الجرائم الضريبية، مكتفاً فى ذلك ببعض تلك الإجراءات تاركاً بعضها الآخر للقواعد العامة فى قانون الإجراءات الجنائية. فقد اهتم القانون بذكر من لهم صفة الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية والسلطات الممنوحة لهم أثناء مباشرتهم لأعمالهم، وحق الاطلاع الممنوح لهم بصدد قيامهم بأعمالهم، والقيود الواردة على إقامة الدعوى الجنائية. وترك بقية القواعد اللازمة لمباشرة الدعوى الجنائية الضريبية للقواعد العامة فى قانون الإجراءات الجنائية. ونحن فى معرض الحديث عن تلك القواعد سوف نوضح القواعد الواردة فى القانون الضريبي أو فى قانون الإجراءات الجنائية. وذلك في الفصلين التاليين على النحو التالي:

الفصل الأول: الضبط والتحقيق فى الجريمة الضريبية.

الفصل الثاني: الدعوى العمومية.

الفصل الأول

الضبط والتحقيق فى الجريمة الضريبية

تمهيد وتقسـيم:

الضبــط القضــائى هــو المرحلــة الإجرائيــة الســابقة عــلى بدايــة الخصومــة الجنائيــة، فهــو الــذى يكشــف عــن وقــوع الجريمــة ويجمــع الاســتدلالات اللازمــة لمعرفــة مرتكبهــا وتقديمــه للنيابــة العامــة [1]. ويقــوم بالضبــط القضــائى مــا يســمى مأمــورى الضبــط القضــائى، وقــد عــددت المــادة 23 مــن قانــون الإجــراءات الجنائيــة ثــلاث طوائــف لمأمــورى الضبــط القضــائى، وميــزت بينهــما عــلى أســاس المــكان والاختصــاص النوعــى.

فالطائفــة الأولى: محــدود بمــكان ولجميــع مــا يقــع بــه مــن جرائــم كأعضــاء النيابــة ومعاونوهــا وضبــاط وأمنــاء الشرطــة ورؤســاء نقــط الشرطــة، والعمــد ومشــايخ البــلاد ومشــايخ الخفــراء، ونظــار ووكلاء محطــات الســكك الحديديــة.

الطائفــة الثانيــة: واختصاصهــا غــير محــدد بمــكان ولا نــوع معــين مــن القضايــا ومــن أمثــال هــؤلاء مديــرو وضبــاط إدارة المباحــث العامــة

(1) د/أحمد فتحى سرور - الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية - ط 1989 - دار النهضة العربية - ص 59

بـوزارة الداخليـة وفروعهـا بمدريـات الأمـن مديـرو الإدارات والأقسـام ورؤسـاء المكاتـب والمفتشـون والضبـاط وأمنـاء الشرطـة وباحثـات الشرطـة العاملـون بمصلحـة الأمـن العـام وفى شـعب البحـث الجنـائي بمدريـات الأمـن، وضبـاط السـجون.

الطائفـة الثالثـة: محـدودة الاختصـاص المـكانى والنوعـى وهـى التـى أجـازت المـادة 23 مـن قانـون الإجـراءات الجنائيـة إنشـائها بقـرار مـن وزيـر العـدل بالاتفـاق مـع الوزيـر المختـص تخويـل بعـض الموظفـين صفـة مأمـورى الضبـط بالنسـبة إلى الجرائـم التـى تقـع فى دوائـر اختصاصهـم وتكـون متعلقـة بأعـمال وظائفهـم، مـن هـذه الطائفـة مفتشـوا الصحـة ومسـاعدوهم، وموظفـى مصلحـة الضرائـب [1].

لذلـك فاختصـاص مأمـور الضبـط القضـائى قـد يكـون محـدد بمـكان معـين شـاملا جميـع الجرائـم التـى تقـع بـه، أو ذا اختصـاص عـام بالنسـبة لجميـع الجرائـم بغـض النظـر عـلى النـوع أو المـكان، وذا اختصـاص خـاص بالنسـبة للجرائـم التـى تتعلـق بالوظائـف التـى يمارسـونها. ويعتـبر مأمـورى الضرائـب مـن مأمـورى الضبـط القضـائى ذوى الاختصـاص الخـاص بالجرائـم الضريبيـة.

---

(1) قرار وزير العدل رقم 3285 لسنة 6 بتخويل بعض العاملين بمصلحة الضرائب العامة صفة مأمورى الضبط القضائى. وزير العدل: بعد الاطلاع على المادة 23 من قانون الإجراءات الجنائية وعلى القانون رقم 91 لسنة 5 بإصدار قانون الضريبة على الدخل وعلى كتاب السيد وزير المالية رقم 464 فى 2/2/15 6. المادة الأولى: يخول العاملون بمصلحة الضرائب العامة شاغلوا الوظائف المبينة فيما بعد - كل فى دائرة اختصاصه - صفة مأمورى الضبط القضائى وذلك بالنسبة للجرائم التى تقع بالمخالفة لأحكام القانون 91 لسنة 5. وهم: 1-مأمور ضرائب.2- مراجع ضرائب. 3-مدير عام ومدير شئون المعلومات أو الفحص والربط والتحصيل والحجز بالمناطق الضريبية.4- رئيس مأمورية ضرائب.5- مفتش ضرائب. 6-مدير عام التوجيه والرقابة. 7-مدير ومفتش وفاحص مكافحة تهرب ضريبى.8- مندوب وكبير مندوب تحت حساب الضريبة.9-رئيس وعضو لجنة طعن أو إعادة نظر أو إسقاط.10 - باحث ضرائب.-11 رئيس منطقة ضرائب. -12 رئيس إدارة مركزية. مادهينشر هذا القرار فى الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره . صدر هذا القرار فى 5/11 /2 6.

ومـن ثـم سـنحاول مـن خـلال اسـتعراض مهمـة مأمـور الضبـط القضـائى ومـن لهـم هـذه الصفـة، والسـلطة المخولـة لهـم حيـال القضايـا الضريبيـة، وذلـك مـن خـلال المباحـث الآتيـة.

المبحـث الأول: أعضـاء الضبط القضـائى فى الجريمة الضريبية.

المبحـث الثاني: سـلطات أعضاء الضبط القضـائى فى الجريمة الضريبية.

المبحث الأول

أعضاء الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية

تمهيد وتقسيم:

يعتبر مأمورو الضبط القضائى فى الجرائم الضريبية من ذوى الاختصاص الخاص بالنسبة للجرائم المتعلقة بوظائفهم وهى الجرائم الضريبية، وفى حدود اختصاصهم المحلى وفى النطاق الذى رسمه القانون لهم. وتقوم على أداء مهمة الضبط القضائى مجموعة قادرة سواء بحكم تخصصهم المهنى ودورها فى المجتمع أو بحكم قدرتها على البحث والتحرى عن الجرائم بصفة عامة . فقد حددت المادة 21 إجراءات جنائية، المقصود بالضبط القضائى بقولها "البحث عن الجرائم ومرتكبوها وجمع الاستدلالات التى تلزم للتحقيق فى الدعوى ". كما أعطاهم القانون كذلك سلطة مباشرة إجراءات التحقيق فى حالات معينة كما فى حالة إذا خولهم القانون سلطة القبض والتفتيش م34، 46، 47، إجراءات.

لذلك ومن أجل هذه الغاية أعطى المشرع فى القانون 91 لسنة 5 لموظفى مصلحة الضرائب من ذوى الاختصاص الخاص سلطة مباشرة بعض الإجراءات التى تساعد فى الكشف عن الجريمة الضريبية كما منحهم سلطة مباشرة إجراءات التحقيق فى حالات معينة.

وفى المطالب التالية نحاول توضيح هذه السلطات بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: الاستدلال فى الجريمة الضريبية.

المطلب الثاني: التحقيق فى الجريمة الضريبية.

المطلب الأول

الاستدلال فى الجريمة الضريبية

تقسيم :

حتـى يتسـنى للمـشرع الضريبـي مراقبـة تنفيـذ القانـون الضريبـي عـلى الوجـه الصحيـح، فقـد أعطـى لموظفـى مصلحـة الضرائـب سـلطة مراقبـة تنفيـذ القانـون عـن طريـق تمكينهـم مـن وسـائل الرقابـة اللازمـة والتـى مـن شـأنها كشـف الجرائـم الضريبـة، وذلـك مثـل تلقـى البلاغـات التـى تـرد للمصلحـة ضـد المموليـن وفحصهـا للتأكـد مـن مـدى صحتهـا، وعمـل التحريـات اللازمـة، وحـق الاطـلاع عـلى الدفاتـر والمسـتندات اللازمـة للتأكـد مـن تطبيـق القانـون أو تنفيـذ الالتزامـات الضريبيـة، وفى الفـروع التاليـة نحـاول إلقـاء الضـوء عـلى هـذه السـلطات.

الفـرع الأول: تلقى البلاغات.

الفرع الثـاني: عمل التحريات.

الفـرع الثالث: حق الاطلاع.

الفرع الأول

تلقى البلاغات

طبقـا لنـص المـادة 24 مـن قانـون الإجـراءات الجنائيـة يجـب عـلى مأمـور الضبـط القضـائى إن يقبـل التبليغـات والشـكاوى التـى تـرد إليـه بشـان الجرائـم، والإبـلاغ عـن الجرائـم حـق لـكل مواطـن عـلى بوقـوع الجريمـة حتـى ولـو لم يكـن مجنيـاً عليـه أو مـضروراً مـن الجريمـة.

وعـلى اعتبـار إن مأمـور الضرائـب - كـما بينـا - مـن مأمـورى الضبـط ذا الاختصـاص النوعـى بالقضايـا الضريبيـة، لذلـك يعـد تلقـى البلاغـات التـى تـرد مـن المواطنـين ضـد المولـين بخصـوص مـا يمارسـونه مـن أنشـطة مـن المهـام الرئيسـية الموكولـة لمأمـور الضرائـب لمراقبـة تنفيـذ القانـون، وهـذا الحـق قـد كفلـه لـه القانـون في المـادة 24 إجـراءات جنائيـة سـالفة الذكـر، التـى وردت عـلى النحـو التـالي "يجـب عـلى مأمـورى الضبـط القضـائى أن يقبلـوا التبليغـات والشـكاوى التـى تـرد إليهـم بشـأن الجرائـم ".

فمـن حـق مأمـور الضرائـب طبقـاً لهـذا النـص شـأنه في ذلـك شـأن مأمـور الضبـط القضـائى تلقـى التبليغـات والشـكاوى والقيـام بفحصهـا وجمـع الإيضاحـات بشـأنها لمعرفـة مـدى صحتهـا.

وسـواء أرسـلت هـذه الشـكاوى إلى المأموريـة المختصـة أو أى جهـة مـن الجهـات المختلفـة لمصلحـة الضرائـب، يقـوم المأمـور المختـص بالتأكـد مـن البـلاغ مـن الطـرف المبلـغ إذا مـا كان التبليـغ مزيـلاً باسـم شـخص معـين، وفى حالـة مـا إذا كان البـلاغ غـير مزيـل باسـم المبلـغ وغالبـا مـا يكـون ذلـك يقـوم المأمـور بجمـع المعلومـات عـن طريـق الجهـات المختلفـة التـى ربمـا يكـون المبلـغ ضـده يتعامـل معهـم , أو عـن طريـق أهـل الناحيـة التـى يقطـن فيهـا هـذا الشـخص، وأهـل الإدارة

للمنطقـة التـى يسـكن فيهـا أو يـزاول نشـاطه بهـا، وبعـد ذلـك يقـوم المأمـور المختـص بداخــل المأموريــة بفتــح ملــف لهــذا الممــول، أو إخطــار الإدارة العامــة لمكافحــة التهـرب الضريبـي لاتخـاذ الإجـراءات اللازمـة لإقامـة الدعـوى الجنايـة [1].

(1) د/مجدى محمد على - نصر أبو العباس احمد - الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل - سنة 8 - بدون دار نشر - ص 168 وما بعدها.

الفرع الثاني

عمل التحريات

مـن المهـام الرئيسـية الموكولـة لمأمـور الضرائـب باعتبـاره مأمـور ضبـط قضـائي ولمراقبـة تنفيـذ القانـون، عمـل التحريـان اللازمـة لضـمان تطبيـق القانـون الضريبـي، وذلـك بتقـصى الحقيقـة عـن الوقائـع المبلـغ عنهـا أو التـى وصلـت إلى علمـه بـأى طريقـة ليثبـت مـدى صدقهـا. وكذلـك عمـل التحريـات ضـد مـن يظهـر عليـه علامـات الـثراء فجـأة ممـن يمارسـون بعـض الأنشـطة كتقسـيم الأراضى أو المهـن الفنيـة أو غيرهـا. يقـوم المأمـور المختـص بالبحـث وعمـل التحريـات مـن خـلال جمـع المعلومـات عـن مصـادر إيـرادات هـؤلاء مـع الجهـات التـى يتعاملـون معهـا، وحجـم تعاملاتهـم، ومقارنـة مـا يتـم التوصـل إليـه مـع مـا يكـون قدمـه الممـول في إقـراره الضريبـي المقـدم لمصلحـة الضرائـب [1]. ويقـوم المأمـور المختـص بسـماع أقـوال المبلـغ، والانتقـال إلى مـكان إقامـة الممـول أو مزاولـة نشـاطه وإجـراء المعاينـة اللازمـة، وضبـط الأوراق والمسـتندات التـى تفيـد في كشـف الحقيقـة كفواتـير شراء أو بيـع أو غيرهـا، ولـه في ذلـك الاسـتعانة بمأمـورى الضبـط القضـائى ومعاونيهـم في سـبيل الحصـول عـلى أى بيانـات.

---

(1) د/مجدى محمد على - نصر أبو العباس احمد - المرجع السابق - ص 169.

الفرع الثالث

حق الاطلاع

أوجـب القانـون عـلى الخاضعـين للقانـون الضريبـي - سـواء كان ممـولاً أو مكلفـاً بالخضـوع لأحـكام القانـون - تقديـم الدفاتـر والسـجلات إلى موظفـى المصلحـة المختصـين بذلـك عنـد طلبهـا، وذلـك للتثبـت مـن مـدى الالتـزام بالقانـون الضريبـي وبيـان صحـة المسـتندات والمعلومـات المقدمـة إلى المصلحـة في الإقـرار الضريبـي، ويعتـبر عـدم تقديمها عـن طواعيـة فى حـد ذاتـه جريمـة، ولا يحـق لمأمـور الضرائـب فى حالـة امتنـاع الممـول عـن تقديمهـا أن يبحـث عـن هـذه الأشـياء وينقـب عنهـا فى كافـة أرجـاء المنشـأة، فحـق التفتيـش كـما هـو معلـوم مـن سـلطة قـاضى التحقيـق فقـط، اللهـم إلا إذا اكتشـف أثنـاء الاسـتدلالات أو أثنـاء الاطـلاع مـا يعتـبر جريمـة فى حالـة تلبـس تبيـح لـه تفتيـش المتهـم ومحلـه وذلـك تطبيقـاً للمادتـين 46، 47، إجـراءات جنائيـة، وضبـط المسـتندات والأوراق التـى تفيـد فى كشـف الحقيقـة متـى أتضـح لـه مـن إمـارات قويـة تفيـد أنهـا موجـودة فيـه[1].

ويجـب عـلى مأمـور الضبـط الضريبـي فى حالـة اطلاعـه عـلى شىء مـن الأشـياء سـالفة الذكـر أن يحافـظ عـلى المسـتندات ولا يفـشى مـا بهـا مـن أسرار وإلا تـم معاقبتـه بنـص المـادة 31 عقوبـات. ولا يتعلـل مأمـور الضرائـب فى حالـة امتنـاع الممـول عـن تقديـم الدفاتـر والمسـتندات بـأن الممـول يعتـبر فى حالـة تلبـس تجيـز لـه القبـض والتفتيـش [2].

وفى هـذا المعنـى قضـت محكمـة الإسـكندرية الابتدائيـة المختلطـة بأنـه ليـس لموظـف الضرائـب تفتيـش محـل تجـارة الممـول أو سـكنه فحـق التفتيـش لم يـصرح

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 236 - د/ ذكى أبو عامر- الإجراءات الجنائية - ص 123.

(2) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 241.

بـه إلا لقـاضى التحقيـق. فـلا شـك أن مأمـور الضرائـب إذا طلـب إلى الممـول فتـح أدراج مكتبـه ليفتـش مـا بهـا، وأمـره أن يسـلم أوراقـا تحـوى أسراراً وأمـوراً خاصـة إنمـا قـد تجـاوز الحـدود التـى رسـمها القانـون لحـق الاطـلاع[1].

وتسـهيلا لهـذه المهمـة فقـد أوجبـت المـادة (96) أن يلتـزم الممـول بتوفـير البيانـات وصـور المسـتندات والمحـررات بمـا فى ذلـك قوائـم العمـلاء والموردين التـى تطلبهـا المصلحـة منـه كتابـة وذلـك خـلال خمسـة عـشر يومـا مـن تاريـخ طلبهـا مـا لم يقـدم الممـول دليـلا كافيـا عـلى الصعوبـات التـى واجههـا فى إعـداد عـلى مـا يتعرضـه مـن صعوبـات فى تقديـم تلـك البيانـات والصـور. وكذلـك المـادة (97) التـى أوجبـت عـلى الجهـات الحكوميـة بمـا فى ذلـك جهـاز الكسـب غـير المـشروع ووحـدات الإدارة المحليـة والهيئـات العامـة وشركات القطـاع العـام والنقابـات أن تمنـع فى أيـة حالـة ولـو بحجـة المحافظـة عـلى سر المهنـة عـن اطـلاع موظفـى المصلحـة ممـن لهـم صفـة الضبطيـة القضائيـة عـلى مـا يريـدون الاطـلاع عليـه مـن الوثائـق والأوراق بغـرض ربـط الضريبـة المقـررة بموجـب هـذا القانـون، كـما يتعـين فى جميـع الأحـوال عـلى الجهـات سـالفة الذكـر موافـاة المصلحـة بكافـة مـا تطلبـه مـن البيانـات اللازمـة لربـط الضريبـة. وكذلـك المـادة (98) التـى أوجبـت عـلى النيابـة العامـة و جهـاز الكسـب غـير المـشروع أن تطلـع المصلحـة عـلى ملفـات أيـة دعـوى مدنيـة أو جنائيـة تتعلـق بمـا تجريـه المصلحـة مـن فحـص أو ربـط أو تحصيـل الضرائـب المقـررة بهـذا القانـون. وكذلـك المـادة (99 /1) التـى أعطـت الحـق لوزيـر الماليـة لأغـراض تتعلـق بتطبيـق هـذا القانـون أن يطلـب مـن رئيـس محكمـة اسـتئناف القاهـرة الأمـر باطـلاع العاملـين بالمصلحـة أو حصولهـم عـلي بيانـات متعلقـة بحسـابات العمـلاء وودائعهـم وخزائنهـم"، ويـأتي طلـب وزيـر الماليـة مـن محكمـة اسـتئناف القاهـرة الأمـر باطـلاع العاملـين بمصلحـة الضرائـب العامـة أو حصولهـم عـلي بيانـات متعلقـة بحسـابات العمـلاء وودائعهـم وخزائنهـم في البنـوك أو صناديـق البريـد أو غيرهـا في إطـار قيـام موظفـي مصلحـة الضرائـب

(1) في أول أغسطس 1946. مشار إليه- الجرائم الضريبية - د/أحمد فتحى سرور - ص 236.

العامــة ممــن لهــم صفــة الضبطيــة القضائيــة أو مرؤوســيهم بجمــع الاســتدلالات والإيضاحــات عــن الجرائــم الضريبيــة المنصــوص عليهــا في القانــون ، وإعــمالا لنــص المــادة (24 /) مــن قانــون الإجــراءات الجنائيــة. ولا يخــل طلــب وزيــر الماليــة مــن محكمــة اســتئناف القاهــرة الأمــر بالاطــلاع والحصــول عــلى البيانــات المشــار إليهــا بســلطة النيابــة العامــة في أن تطلــب مــن تلــك المحكمــة الأمــر بالاطــلاع أو الحصــول عــلي أيــة بيانــات أو معلومــات تتعلــق بالحسابــات أو الودائــع أو الأمانــات أو الخزائــن في البنــوك أو المعامــلات المتعلقــة بهــا وفقــاً لأحــكام قانــون البنــك المركــزي والجهــاز المــصرفي والنقــد الصــادر بالقانــون رقــم (88) لســنة 3، إذا اقتــضى ذلــك كشــف الحقيقــة في جنحــة تهــرب مــن أداء الضريبــة قامــت الدلائــل الجديــة عــلي وقوعهــا.

ولا يجــوز لمأمــور الضرائــب بصــدد قيامــه بعمليــة الاســتدلال كــسر الأبــواب أو فــض الأقفــال بالقــوة لتوقيــع الحجــز إلا بحضــور أحــد مأمــورى الضبــط القضــائى، ويجــب أن يوقــع هــذا المأمــور عــلى محــضر الحجــز وإلا كان باطــلاً (م 5 مــن قانــون الحجــز الادارى رقــم8 لســنة 1955) [1].

---

(1) وقد حدد القانون الحجز الادارى إجراءات توقيع الحجز فى حالة غلق المنشأة. طبقا لنص المادة الخامسة، فإنه إذا كانت منشأة الممول المطلوب توقيع الحجز عليها مغلقة فإنه لكسر باب هذه المنشاة أو فض اقفالها يلزم استعانة مندوب الحجز بسلطة الضبطية القضائية الممنوحة لرجال الشرطة من رتبة ملازم أول، حيث أن سلطة الضبطية الفضائية الممنوحة للقائمين بتنفيذ قانون الحجز الادارى وهى سلطة قضائية خاصة لتنفيذ قانون خاص، ويلزم لتوقيع مأمور الضبط القضائى على محضر الحجز إثباتا لعدم انفراد مندوب الحاجز بفتح الأماكن المغلقة والا بطل الحجز. ويجب مراعاة ما يأتي بالنسبة للحالات التى تكون فيها الأماكن مغلقة. 1- إذا كان الغلق بحكم قضائى أو بأمر من النيابة العامة أو من أى جهة حكومية فيجب الحصول على إذن من الجهة التى أصدرت الأمر بالغلق وذلك قبل فتح المنشاة المغلقة وذلك لتمكين مندوب الحجز بعد قيام الجهة الغالقة بفتح المنشأة بمعرفتها.

2- يجب على مندوب الحجز تحرير محضر عند فتح المنشأة المغلقة يوقع عليه ومن مندوب الضبط القضائى ومن الشهود وتوقيع الحجز على المنقولات التى تفى بالمستحقات والمصاريف وتعيين مأمور الضبط القضائى حارسا على المنقولات.3- يجب على مندوب الحجز عمل كشف مستقل بجرد المنقولات التى سوف لا يوقع عليها الحجز بالمنشآت المغلقة دون تقييمها على أن يوقع كل من المندوب ومأمور الحجز ومأمور الضبط القضائى. فى حالة البيع يخطر قسم الشرطة بالتاريخ الذى حدد للبيع وساعته وذلك لحضور مأمور الضبط القضائى الحارس على المنقولات المحجوز عليها ويقوم مندوب الحجز بجرد المنقولات ومطابقتها مع محضر الحجز الذى يبدأ من بيع المنقولات المحجوزة طبقا =

المطلب الثاني

التحقيق فى الجريمة الضريبية

التحقيــق الإبتــدائى هــو مجموعــة مــن الإجــراءات التــي تباشرهــا ســلطة التحقيــق فى الشــكل المحــدد قانونــا، بهــدف البحــث والتنقيــب عــن الأدلــة التــي تفيــد فى كشــف الحقيقــة [1]. والقاعــدة أن اختصــاص الضبطيــة القضائيــة ينحــصر فى جمــع الاســتدلالات ولا يمتــد إلى التحقيــق، غــير أن المــشرع وعــلى اعتبــار أن الضبطيــة القضائيــة جهــاز يعــاون النيابــة العامــة فى التحقيــق بهــدف الوصــول إلى الحقيقــة، لذلــك فقــد أجــاز المــشرع للنيابــة العامــة نــدب مأمــورى الضبــط القضــائى

= لأحكام القانون. 4-فى حالة ظهور الممول المدين وطلبه استلام حراسة المحجوزات يتم إخطار الشرطة لتحديد ميعاد لحضور مأمور الضبط القضائى لفتح المنشاة وجرد المحجوزات وتعيين الممول حارسا عليها وإخلاء مسئولية مأمور الضبط القضائى من الحراسة. 5-إذا أتضح بعد كسر المنشأة أنها خالية من المنقولات فلا يجوز توقيع الحجز على الحقوق المعنوية ومن ثم يجب على مندوب الحجز تحرير محضر سلبى. وقد تضمنت التعليمات التنفيذية رقم 29 لسنة 1998 الصادرة بتاريخ 1998/5/25 أنه إعمالا لحكم المادة 5 من القانون تبين المصلحة إلى ضرورة مراعاة ما يلى عند توقيع حجز المنقول.1-لا يجوز لمندوب الحجز فى حالة وجود الأبواب مغلقة أو وجدت أقفال على الخزائن والأدراج ورفض المدين أو من ينيب عنه فتحها فلا يجوز كسر أبواب أو فتح الأقفال بالقوة لتوقيع الحجز إلا بحضور أحد مأمورى الضبط القضائى الوارد ذكرهم بالمادة 23 إجراءات بمعنى أنه فى هذه الحالة يلزم بالإضافة إلى الشاهدين تواجد أحد مأمورى الضبط القضائى ويجب على مأمور الحجز وإلا أعتبر الحجز باطلاً. 2-وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كان الغلق بناء على أمر قضائي أو أمر من النيابة العامة أو أى جهة حكومية أخرى فيجب الحصول على إذن من الجهة الآمرة بالغلق سواء كان هذا الإذن كتابة أو بحضور مندوب عن هذه الجهة، وفى هذه الحالة يلزم توقيعه على محضر الحجز كما يلزم الحصول على صورة من محضر الحجز الأول لتوحيد ميعاد البيع. 3-كما يراعى عند إعادة الحجز إعادة الغلق على كافة الموجودات سواء المحجوز عليها وغير المحجوز عليها وختمها بالشمع الأحمر وتحرير محضر بذلك ويوقع عليه من مندوب الحجز والشاهدين ومأمور الضبط القضائى ومأمور الحجز ويتعين على الحارس حراسة الأختام. وتعلق صورة من محضر الحجز الثاني إلى الجهة القضائية والإدارية التي قامت بتوقيع الحجز الأول. يلزم إتباع هذه التعليمات حتى لا يتعرض الحجز للبطلان وحرصا على حقوق الخزانة العامة. أنظر كتاب التحصيل والحجز - الصادر عن وزارة المالية - مصلحة الضرائب - الإدارة المركزية للتدريب سنةص 27، 28.

(1) د/ مأمون محمد سلامه - الإجراءات الجنائية - ص 469. د/ عبد الفتاح مراد - التحقيق الجنائى التطبيقى - بدون دار نشر ولا تاريخ طبع - ص 29.

لمباشرة إجراء من إجراءات التحقيق. كما يجوز لهم على سبيل الاستثناء وخوفا من ضياع معالم الجريمة القيام ببعض الأمور التي تعد أصلا من اختصاص النيابة العامة، فيجوز لهم سلطة القبض والتفتيش وفقا للمواد 34، 46، 47، إجراءات. وباعتبار أن مأمورى الضرائب ممن منحهم القانون صفة الضبطية القضائية بالنسبة لجرائم الضرائب مباشرة إجراءات التحقيق على سبيل الاستثناء، وذلك بالنسبة للجرائم الضريبية وفى حدود اختصاصهم المحلى [1]. وعلى اعتبار أن مأمور الضرائب من مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص الخاص بالجرائم الضريبية المتعلقة بصميم أعمالهم، يجوز لمأمور الضبط القضائى ذوى الاختصاص العام المكلف من قبل النيابة العامة أو من قبل النيابة العامة المختصة أصلا بالتحقيق تكليف مأمورى الضرائب باتخاذ إجراء من إجراءات التحقيق، ويكون لمأمور الضرائب المكلف كافة سلطات النيابة العامة فيما يتعلق بالإجراء المكلف بمباشرته. وفى الفروع التالية بيان هذه الاختصاصات بشىء من التفصيل:

الفرع الأول: إجراء التحقيق.

الفرع الثاني: القبض على الممول.

الفرع الثالث: التفتيش في الجريمة الضريبية.

---

(1) د/محمد زكى أبو عامر - المرجع السابق - ص 565 وما بعدها - د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 244، 245.

الفرع الأول

إجراء التحقيق

يجوز لمأمور الضرائب ممن يحمل صفة الضبطية القضائية القيان بإجراء التحقيق مع الممول في الجرائم الضريبية بناء على الندب من قبل النيابة العامة، وهذا ما جرى عليه العمل في قضايا التهرب الضريبي أن تقوم النيابة العامة بندب لجنة من مفتشى مكافحة التهرب الضريبي المختصين لفحص الأوراق والمستندات وفض الأحراز لبيان حجم التهرب الضريبي وبيان قيمة الأرباح المحققة من خلال هذه المستندات في السنوات التى أدين فيها الممول وقيمة الضرائب المستحقة عنها، ويكون لمأمور الضرائب في هذه الحالة كافة السلطات المخولة لسلطة التحقيق من الاطلاع على ما يرى لزوم الاطلاع عليه، والحصول على صور رسمية من الأوراق والمستندات لدى الجهات الحكومية وغير الحكومية، ولها الحق في استدعاء من ترى أهميته في إظهار الحقيقة لسماع أقواله دون حلف اليمين 1[1]، ولا يجوز له مباشرة أى إجراء من إجراءات التحقيق قبل صدور قرار الندب وإلا كان عمله باطلا.

(1) لمزيد من التفصيل في هذه أنظر د/مجدى محمد على - نصر أبو العباس - المرجع السابق - ص 194.

الفرع الثاني

القبض على الممول

إذا كان يجوز لمأمور الضبط القضائى طبقا لنص المادة 34 من قانون الإجراءات الجنائية القبض على المتهم في حالات التلبس بالجنايات أو الجنح التى يعاقب عليها بالحبس لمدة تزيد على ثلاثة أشهر، وحيث أن جرائم التهرب الضريبي الواردة في قانون الضريبة على الدخل تعد من الجنح التى يعاقب عليها القانون مدة تزيد على ثلاثة أشهر، فهل يجوز لمأمور الضرائب القبض على الممول؟. اختلف الفقه حول مدى جواز قبض مأمور الضرائب على الممول المتهرب من الضرائب. فذهب بعض الفقه [1]إلى أنه يجوز لمأمور الضرائب ممن يحملون صفة الضبطية القضائية القبض على المتهم المتلبس بارتكاب جريمة التهرب الضريبي وتفتيشه وضبط الأوراق والمستندات التى تفيد في إثبات تهربه.

بينما ذهب البعض [2] الأخر إلى أنه لا يجور لمأمور الضرائب القبض على الممول المتهرب إلا إذا قامت لدى المأمور دلائل كافية على ارتكاب الممول جريمة التهرب الضريبي، وينبغى كذلك أن تكون الجريمة في حالة تلبس وتكون جنحة يعاقب عليها القانون بالحبس التى تزيد مدته على ثلاثة أشهر.

---

(1) أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص339 ,

(2) أنظر في عرض هذا الرأي د/مجدى محمد على - المرجع السابق - ص 175 وما بعدها.

الفرع الثالث

التفتيش في الجريمة الضريبية

إذا كان يجوز لمأمور الضبط القضائى طبقا لنص المادة 1/46 من قانون الإجراءات الجنائية تفتيش المتهم في حالات التلبس بالجنايات أو الجنح التى يعاقب عليها بالحبس لمدة تزيد على ثلاثة أشهر أى في الأحوال التى يجوز القبض فيها على المتهم. فهل يجوز لمأمور الضرائب تفتيش الممول المتهرب أو تفتيش منزله؟.

من المعروف أن الجرائم الضريبية من الجرائم التى تتطلب في إثباتها ضرورة التوصل إلى أداة الجريمة وهى الدفاتر والمستندات والأوراق التى تفيد في كشف الحقيقة، والتى تؤكد أو تبين حجم نشاط الممول الحقيقى التى لم يوردها في الإقرار الضريبي. ولأبد أن يلتزم المأمور حال قيامه بالتفتيش بالغرض الذى شرع التفتيش من أجله والمتعلق بالجريمة الضريبية دون غيرها طبقا لنص م5 من قانون الإجراءات الجنائية. فإذا ما تعلق الأمر أو إذا كانت الجريمة محل الاتهام والتى صدر بها الموافقة من وزير المالية على إقامة الدعوى خاصة بسنوات ضريبية معينة فيمتنع على مأمور الضرائب المكلف بالتفتيش البحث عن مستندات تخص سنة ضريبية أخرى، وإلا كان التفتيش باطلاً بطلاناً مطلقاً [1].

ولكن هل يجوز لمأمور الضرائب أثناء قيامه بالتفتيش أن يضبط أى شيء حتى ولو كان غير متعلق بالجريمة الضريبية إذا كانت مجرد حيازته تعد جريمة أو يفيد في كشف الحقيقة في جريمة أخرى. فقد أجازت المادة 5 من قانون الإجراءات الجنائية لمأمور الضبط القضائى أن يضبط كافة الأشياء التى تظهر عرضاً إذا كانت تعد حيازتها جريمة أو تفيد في كشف الحقيقة في

---

(1) د/مجدى محمد على - نصر أبو العباس - المرجع السابق - ص 186.

جريمـة أخـرى. فهـل يـسرى عـلى مأمـور الضرائـب مـا يـسرى عـلى مأمـور الضبـط القضـائى في عمليـة التفتيـش؟.

يجـوز لمأمـور الضرائـب أثنـاء قيامـه بالتفتيـش أن يضبـط أى شيء تعـد حيازتـه في حـد ذاتـه جريمـة مثـل قطعـة مخـدرات أو سـلاح بـدون ترخيـص بـشرط أن يحصـل عليهـا عرضـا أثنـاء التفتيـش ولا يسـعى ويجـد في البحـث عنهـا. وكذلـك كل شيء متعلـق بجرائـم ضريبيـة أخـرى غـير موضـوع التفتيـش والتـى تظهـر أثنـاء التفتيـش، كان يعـثر عرضـا عـلى أوراق ومسـتندات ودفاتـر تفيـد في أن الممـول يقـوم بنشـاط آخـر ولم يخطـر المصلحـة بـه، أو يقـوم مأمـور الضرائـب بتفتيـش مكتـب المحاسـب القانـونى التـى أكـدت التحريـات وجـود أوراق ومسـتندات تفيـد في كشـف الحقيقـة لهـذا الممـول، فيكتشـف أن هـذا المحاسـب لم يخطـر مصلحـة الضرائـب بنشـاطه هـو كمحاسـب قانـونى، أو قيـام المحاسـب بنشـاط آخـر ولم يبلـغ عنـه مصلحـة الضرائـب [1].

(1) د/مجدى محمد على - نصر أبو العباس - المرجع السابق - ص 191 وما بعدها.

الفصل الثاني

الدعوى الجنائية فى الجريمة الضريبية

تقسيم :

تختص النيابة العامة باعتبارها ممثلة للمجتمع وصاحبة الدعوى الجنائية برفع الدعوى الجنائية ومباشرتها أمام المحاكم حتى صدور حكم فيها. إلا إذا كان هناك قيد عليها فى رفع الدعوى الجنائية كالشكوى والإذن والطلب، فتغل يدها إلى حين تقديم الشكوى أو الإذن أو الطلب. ولكن هل النيابة العامة هى صاحبة الاختصاص فى رفع الدعوى الجنائية فى القضايا الضريبية أم أن المشرع قيد سلطتها بضرورة صدور طلب ما؟. وهل انقضاء الدعوى في الجريمة الضريبة هو نفسه التى تنقضى به الدعوى الجنائية؟. هذا ما سنحاول الإجابة عنه من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: قيود رفع الدعوى الجنائية.

المبحث الثاني: انقضاء الدعوى الجنائية.

المبحث الأول

قيود رفع الدعوى الجنائية

تقسيم :

قيـد المـشرع النيابـة العامـة باعتبارهـا صاحبـة الاختصـاص الأصيـل فى إقامـة الدعـوى الجنائيـة لاعتبـارات أرتاهـا سـلطة النيابـة العامـة بعـدد مـن القيـود. مـن هـذه القيـود ضرورة تقديـم شـكوى مـن المتـضرر مـن الجريمـة، أو طلـب مـن الجهـة المعتـدى عليهـا، أو أذن مـن الجهـة التـى ينتمـي إليهـا الجـانى. فهـل تتقيـد النيابـة العامـة بمثـل هـذه القيـود فى إقامتها للدعـوى الجنائيـة المتعلقـة بالجريمـة الضريبيـة. هـذا مـا سـنحاول الإجابـة عليـه مـن خـلال المطالـب التاليـة.

المطلـب الأول: ضرورة صـدور طلب لتحريك الدعـوى الجنائية.

المطلـب الثاني: شروط الطلب.

المطلـب الثالـث: التنازل عن الطلب.

المطلب الأول

ضرورة صدور طلب لتحريك الدعوى الجنائية

يشترط لرفع الدعوى الجنائية فى الجرائم الضريبية صدور طلب[1]بذلك من الجهة المعتدى عليها، ويرجع السبب فى تقييد سلطة النيابة العامة إلى أن هذه الجرائم تتسم بطبيعة خاصة فى الواقع لاتصالها بمصالح الدولة الحيوية، ويحتاج النظر فى أمر الدعوى - إقامتها أو حفظها - ملاحظة عدد من الاعتبارات الهامة التى لا تستطيع النيابة تقديرها، ومن هنا فقد أسند إقامة الدعوى لجهة أخرى غير النيابة العامة.

ورفع النيابة الدعوى الجنائية قبل صدور الطلب بذلك يعد إجراءاً باطلاً بطلاناً مطلقاً متعلقاً بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل، ولا يصححه الطلب اللاحق على رفع الدعوى، وعلى المحكمة أن تقضى به من تلقاء نفسها، ويكون حكم المحكمة فى هذه الحالة بعدم قبول الدعوى لرفعها على غير الأوضاع المقررة فى القانون، واتصال المحكمة بالدعوى فى هذه الحالة يكون معدوماً قانوناً بما يمتنع عليها التعرض لموضوعها [2]. وكذلك اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق يقع باطلاً بطلاناً مطلقاً [3]. وأيضا انقضاء الدعوى بالتنازل يمنع من تقديم الطلب جديد ولو اكتشفت وقائع جديدة لا تشكل فى حد ذاتها جرائم مستقلة لم تكن معلومة وقت التنازل [4].

(1) الطلب هو قيد من قيود استعمال الدعوى الجنائية يتمثل في إجراء يصدر في شكل كتابي من وزير المالية يعبر فيه عن إرادته فى تحريك ورفع الدعوى الجنائية بالنسبة لجريمة معينة. د/مأمون محمد سلامه - قانون الإجراءات الجنائية - دار النهضة العربية ط 199 ص 94. أو هو العمل الإدارى الذى يصدر من السلطة الإدارية التى يحددها القانون ويتعلق بفرد معين أو أفراد معينين، وذلك في الجرائم التى تقع ضد هيئة من الهيئات أو إحدى المصالح العامة. د/محمود مصطفى - الجرائم الاقتصادية - المرجع السابق - ص 117.

(2) نقض جنائى196/11/8 .س11ص778 ،1963/1/22س22،1967/2/35س16ص18،1967/4/151س18ص15،1968/4/546 س19 ص451، 1981/11/11 س32 ص45.

(3) نقض جنائى 1967/3/7 س18 ص 334، 1968/4/15 س16 ص99.

(4) د/ محمد زكى أبو عامر- المرجع السابق - ص 178.

لذلك فقد اشترط القانون 91 لسنة 5 ضرورة تقديم طلب كتابى من وزير المالية قبل مباشرة الدعوى الجنائية، وبذلك يكون قد غل يد النيابة العامة فى إقامة الدعوى الجنائية مثلما غل من قبل يد موظفى مصلحة الضرائب عن توقيع أى عقوبة من تلقاء أنفسهم حتى ولو كانت من العقوبات البسيطة كغرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي التى كانت تطبق فى القانون 178لسنة 1993 فى المادة 92.

وبذلك لا تستطيع النيابة العامة إقامة الدعوى الجنائية إلا بعد الحصول على طلب بذلك من وزير المالية، أو مباشرة اى إجراء من إجراءات التحقيق وإذا رفعت كان باطلاً بطلاناً مطلقاً من النظام العام ، وهذا البطلان لا يصححه الطلب اللاحق. فقد وردت المادة 137 من القانون 91 لسنة 5 على النحو التالي: "لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابى من الوزير".

المطلب الثاني

شروط الطلب

يشترط فى الطلب أن يصدر ممن أناط به القانون مهمة تقديمه وهو وزير المالية، إلا إذا أناب رئيس مصلحة الضرائب مثلا أو رئيس كل منطقة ضريبية، فإذا صدر من غيره كان الإجراء باطلا من النظام العام. كما يشترط أن يكون مكتوبا، فلا يكفى صدوره شفاهة، والحكمة من كتابة الطلب تقتضى أن يكون موقعا من صاحب السلطة فى إصداره [1]. والقانون وأن لم يشترط أن يكون الطلب مكتوبا لكنه أمر ضمنى مفهوم من طبيعة الطلب [2]. كما يجب أن يكون الطلب قد بوشر بمعرفة الشخص الذى حدده القانون وهو وزير المالية بالنسبة إلى الجرائم الضريبية. كما يجب أن يكون الطلب معبراً بوضوح عن إرادة الجهة فى تحريك ورفع الدعوى عن الجريمة الضريبية والا فقد قيمته القانونية، فإذا اقتصر الطلب على مباشرة التحقيق فقط فلا يكون له قيمة فى تحريك ورفع الدعوى الجنائية. ولا يلزم أن يكون المتهم معروفاً فى الدعوى الجنائية، فالطلب ينتج أثره حتى ولو كان المتهم مجهولا. كما يجب أن يكون الطلب متضمنا الاتهام بوقائع معينة استلزم المشرع تحريك الدعوى الجنائية[3].

---

(1) د/أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 248.د/ مأمون سلامه - المرجع السابق - ص 145.

(2) د/محمد زكى أبو عامر- المرجع السابق - ص 417.

(3) د/ مأمون محمد سلامه - د/ جوده حسين جهاد - الوجيز فى الإجراءات الجنائية - دار النهضة العربية - ص 63، 64 .

المطلب الثالث

التنازل عن الطلب

أجاز القانون فى المادة العاشرة إجراءات جنائية التنازل عن الطلب ممن قدمه، وذلك فى أى وقت بعد تقديمه إلى أن يصدر حكم بات فى الدعوى. ويترتب على التنازل انقضاء الدعوى العمومية بالنسبة للجريمة التى وردت بالطلب. والتنازل ليس له شكل خاص فيجوز أن يكون كتابة أو يكون شفاهة. إلا أن بعض الفقه [1]اشترط أن يكون التنازل عن الطلب كتابياً مثل تقديم الطلب.

وتطبيقا لذلك أجاز القانون رقم 91 لسنة 5 التنازل عن الطلب من جانب وزير المالية، وإذا تم التنازل بالنسبة لمتهم معين اعتبر تنازلا لجميع المتهمين م/3 أ. ج [2].

والتنازل عن الدعوى يختلف عن الصلح من ناحية السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، فيجوز للإدارة الضريبية أن تتنازل عن الطلب دون التقيد بشرط ما متى رأت موجبا لذلك. أما الصلح فلا يجوز للإدارة الضريبية أن تتصالح مع الممول إلا إذا قام بدفع الضرائب المحددة مقابلاً للتصالح، وعليه يعد التنازل والتصالح سببان متميزان ومختلفان لانقضاء الدعوى الجنائية.

(1) د/أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 251 - د/محمد زكى أبو عامر- المرجع السابق - ص 424.

(2) نقض 5/4/197 أحكام النقض س 21 ق122 ص 5 5.

المبحث الثاني

انقضاء الدعوى فى الجريمة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

الدعوى العمومية فى الجرائم الضريبية تخضع للأسباب العامة فى انقضاء الدعوى الجنائية. فتنقضي بالحكم البات، ووفاة المتهم، والعفو عن الجريمة، كما تنقضي بالتقادم. وبالتصالح ، ويعتبر انقضاء الدعوى بالتصالح خروجاً على الوضع العام، وذلك لأن الدعوى ملك للمجتمع وليس للأفراد[1].

---

(1) د/جلال ثروت - د/ سليمان عبدالمنعم - أصول الإجراءات الجنائية - دار الجامعة الجديدة - سنة 6 ص214. فقد أعطى المشرع إمكانية التصالح بين المتهم والمجنى عليه وجعل هذا التصالح سبباً لانقضاء الدعوى الجنائية، وقد ورد هذا بالقانون رقم 174 لسنة 1998 المعدل بالقانون رقم 145 لسنة 6 بتعديل بعض أحكام قانون الإجراءات الجنائية الصادر بالقانون رقم 15 لسنة 195 . فقد وردت المادة (18 مكررا (أ على النحو التالي:للمجني عليه أو وكيله الخاص ولورثته أو وكيلهم الخاص إثبات الصلح مع المتهم أمام النيابة العامة أو المحكمة بحسب الأحوال، وذلك في الجنح والمخالفات المنصوص عليها في المواد 238 (الفقرتان الأولي والثانية و 241 (الفقرتان الأولي والثانية و 242 (الفقرات الأولي والثانية والثالثة وم 244 (الفقرتان الأولي والثانية و 265 و 321 مكررا و 323 و 323 مكررا و 323 مكررا «أولا «و 324 مكررا و336 و 34 و 341 و 342 و 354 و 358 و 36 و 361 (الفقرتان الأولي و الثانية و 369 و 37 و 373 و371 و377 (البند 9 و 378 البنود (6، 7، 9 و 379 (البند 4 من قانون العقوبات وفي الأحوال الأخري التي ينص عليها القانون. ويجوز للمتهم أو وكيله إثبات الصلح المشار إليه في الفقرة السابقة ويجوز الصلح في أية حالة كانت عليها الدعوي، وبعد صيرورة الحكم باتا. ويترتب علي الصلح انقضاء الدعوي الجنائية ولو كانت مرفوعة بطريق الادعاء المباشر، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا حصل الصلح أثناء تنفيذها، ولا أثر للصلح علي حقوق المضرور من الجريمة «. فقد أتاح هذا القانون الصلح بين المجنى عليه والجانى حتى بعد صدور حكم بات فى الدوى فى مواد الجنح والمخالفات. والجنح والمخالفات التى عناها التعديل سالف البيان وأجاز فيه الصلح هى القتل الخطأ، الضرب البسيط والضرب بأداة، والإصابة الخطأ وإعطاء الغير جوهر فأعجزه والعثور على فاقد، واختلاس الأشياء المحجوز عليها أو المرهونة، وسرقة سيارة للتنزه وبغير نية التملك والأكل والنوم واستئجار سيارة دون سداد قيمتها، والنصب وخيانة الائتمان على بياض وخيانة الأمانة واختلاس الحارس المعين حارس للأشياء المحجوزة و تخريب أو تكسير ألآلات الزراعية =

وسـوف نوضـح في المطالـب الآتيـة أسـباب انقضـاء الدعـوى الضريبيـة، وهـل تختلـف عـن الدعـوى الجنائيـة في شيء مـن هـذه الأسـباب، وذلـك عـلى النحـو التـالي:

المطلـب الأول: انقضـاء الدعوى الجنائيـة الضريبية بوفاة الممول.

المطلـب الثاني: انقضـاء الدعوى الجنائيـة الضريبية بالتقادم.

المطلـب الثالـث: انقضاء الدعـوى الجنائية الضريبيـة بالحكم البات.

المطلـب الرابع: انقضـاء الدعوى الجنائية الضريبيـة بالتصالح.

=والزرائب والعشش ونقل الحدود والحريق بإهمال و الإتلاف العمدى والاعتداء على الحيازة والتشاجر دون جرح أو ضرب والإتلاف بإهمال وقتل أو جرح البهائم بإهمال والسب غير العلني وركض الدواب فى الجهات المسكونة والضجيج الليلي وضع مخلفات ضاره بالصحة فوق أسطح المنازل بالمدن والدخول والمرور فى الاراضى المعدة للزرع أو المنزرعة بمحصول.

المطلب الأول

انقضاء الدعوى الجنائية الضريبية بوفاة الممول

تنقـضى الدعـوى العموميـة بوفـاة المتهـم فقـد ورد نـص المـادة 14 مـن قانـون الإجـراءات الجنائيـة عـلى النحـو التـالي "تنقـضى الدعـوى الجنائيـة بوفـاة المتهم"والدعـوى الجنائيـة الضريبيـة لا تختلـف في شىء مـن ذلـك عـن الدعـوى الجنائيـة فتنقـضى الدعـوى الجنائيـة الضريبيـة بوفـاة الممـول.

ولكـن الدعـوى الجنائيـة وإن كان شـأنها في انقضـاء الدعـوى شـأن الدعـوى الجنائيـة إلا أن المـشرع نظـراً لأمـور إرتاهـا تطلـب - كـما بينـا - صـدور طلـب لإمكانيـة السـير في إجـراءات الدعـوى الضريبيـة مـن وزيـر الماليـة، فـإذا حدثـت الوفـاة قبـل صـدور هـذا الطلـب فـلا يجـوز تحريـك الدعـوى ويجـب عـلى النيابـة حفـظ الدعـوى، وإذا حدثــت بعــد رفــع الدعــوى فيجــب أن تحكــم المحكمــة بانقضــاء الدعــوى، وبالنسـبة للضرائـب المسـتحقة عـلى الممـول فـإذا انقضـت الدعـوى بوفـاة المتهـم قبـل إتمـام مـشروع التصالـح فـإن الدعـوى تنقـضى بالوفـاة وتسـقط التعويضـات ولكـن يلتـزم الورثـة بسـداد الضريبـة المسـتحقة عـلى مورثهـم عمـلا بمبـدأ لا تركـة إلا بعـد سـداد الديـون.

كـما أن هنـاك مـن يـرى انـه إذا حدثـت الوفـاة بعـد سـداد التعويضـات المقـضى بهـا وقبـل إتمـام التصالـح حدثـت الوفـاة ردت التعويضـات إلى أهـل الممـول وذلـك لسـقوط السـند الـذى تـم بمقتضـاه، وتأيـد هـذا بفتـوى مجلـس الدولـة [1]حيـث تضمـن أن الصلـح باعتبـاره عقـد تـسرى عـلى انعقـاده بتوافـق الإيجـاب والقبـول القواعـد العامـة في نظريـة العقـد، ومـن ثـم طريـق التعبـير عـن الإرادة والوقـت الـذى ينتـج فيـه التعبـير عـن الإرادة أثـره ومـوت مـن صـدر منـه التعبـير عـن الإرادة

---

(1) (في الملف رقم 228/1/ /191 الإدارة المركزية للبحوث والقضايا الضريبية. الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل قي 4/3/1989 مصلحة الضرائب.

وغـير ذلـك مـن القواعـد العامـة، وأن الأصـل في الإيجـاب بوصفـه تعبـيراً نهائيـاً لا يكـون ملزمـاً بحيـث يسـتطيع الموجـب الرجـوع فيـه مـا دام لم يصادفـه قبـول [1].

ومضمـون الفتـوى أنـه إذا تـوفى الممـول بعـد موافقـة وزيـر الماليـة عـلى مـشروع التصالـح وسـداد التعويضـات، يعتـبر المـشروع نافـذاً مـا لم يقابلـه رفـض مـن وزيـر الماليـة، وبالتـالي لا يجـوز رد التعويضـات للورثـة أو تحويلهـا لسـداد الضرائـب المسـتحقة عـلى الممـول لانقضـاء الدعـوى الجنائيـة بوفـاة المتهـم، إلا إذا حدثـت الوفـاة قبـل موافقـة وزيـر الماليـة فتسـقط التعويضـات. أمـا إذا كانـت الوفـاة قـد حدثـت بعـد صـدور الحكـم فـإن الدعـوى تكـون قـد انقضـت بالحكـم البـات، وبالتـالي تسـقط عقوبـة السـجن أمـا التعويضـات والضرائـب المسـتحقة عـلى الممـول فيلتـزم الورثـة بهـا عمـلا بمبـدأ لا تركـة إلا بعـد سـداد الديـون.

(1) (د/ عبدالحكم فوده - انقضاء الدعوى الجنائية وسقوط عقوبتها - ط 1964 - مكتبة شادى - ص 39 - مشار إليه في د/مجدى محمد على - المرجع السابق - ص7.

المطلب الثاني

انقضاء الدعوى الضريبية بالتقادم

التقـادم هـو مـضى فـترة مـن الزمـن يحددهـا القانـون تختلـف باختـلاف الجريمـة - جنايـة أو جنحـة أو مخالفـة - تبـدأ مـن تاريـخ ارتكابهـا أو اكتشـافها دون أن تتخـذ فيهـا سـلطات الاسـتدلال أو التحقيـق أى إجـراء مـن إجراءاتهـا. وتنقـضي الدعـوى الجنائيـة بالتقـادم حسـب طبيعتهـا طبقـا للـمادة 15 مـن قانـون الإجـراءات الجنائيـة التـى حـددت مـدة انقضـاء الدعـوى الجنائيـة في الجنايـات بعـشر سـنوات وفى الجنـح بمـضي ثـلاث سـنوات وفى المخالفـات بمـضى سـنة واحـدة.

وبالرجـوع إلى القانـون الضريبـي نجـد أنـه لم يحـدد أجـلاً لتقـادم الدعـوى الضريبيـة، وإنمـا حـدد أجـلاً لسـقوط ديـن الضريبـة فقـط حيـث أورد ذلـك في نـص المـادة (91) التـى وردت عـلى النحـو التـالي "فى جميـع الأحـوال لا يجـوز للمصلحـة إجـراء أو تعديـل الربـط إلا خـلال خمـس سـنوات تبـدأ مـن تاريـخ إنتهـاء المـدة المحـددة قانونـا لتقديـم الإقـرار عـن الفـترة الضريبيـة، وتكـون هـذه المـدة سـت سـنوات إذا كان الممـول متهربـا مـن أداء الضريبـة.

لذلـك يتـم الرجـوع في ذلـك إلى قانـون الإجـراءات الجنائيـة، وحيـث أن جرائـم التهـرب الضريبـي الـواردة في القانـون الضريبـي مـن عـداد الجنـح لذلـك تنقـضى الدعـوى الجنائيـة فيهـا بمـرور ثـلاث سـنوات تبـدأ مـن تاريـخ ارتكابهـا أو اكتشـافها دون أن تتخـذ فيهـا مصلحـة الضرائـب أى إجـراء مـن إجراءاتهـا.

المطلب الثالث

انقضاء الجريمة الضريبية بالحكم البات

طبقا لنص المادة 454 إجراءات جنائية تنقضى الدعوى الجنائية بصدور حكم نهائى بالبراءة أو الإدانة. فقد ورد نصها على النحو التالي "تنقضى الدعوى الجنائية بالنسبة للمتهم المرفوعة عليه والوقائع المسندة إليه بصدور حكم نهائى فيها بالبراءة أو الإدانة. وإذا صدر حكم فى موضوع الدعوى الجنائية فلا يجوز إعادة نظرها إلا بالطعن في الحكم بالطرق المقررة في القانون"

والدعوى الجنائية الضريبية تنقضى شأنها شأن الدعوى الجنائية بالحكم الصادر في موضوعها سواء ببراءة الممول أو إدانته.

ويشترط في الحكم الذى تنقضى به الدعوى الجنائية الضريبية أن يكون حكما باتاً أى استنفذ كل طرق الطعن العادية منها كالمعارضة والاستئناف، والغير عادية كالنقض والتماس إعادة النظر، وأن يكون صادراً من محكمة لها ولاية الفصل في الموضوع، وأن يكون قد فصل قي الواقعة محل الدعوى [1].

(1) د/ مجدى محمد على - الموسوعة - المرجع السابق - ص 215.

المطلب الرابع

انقضاء الدعوى الضريبية بالتصالح

تمهيد وتقسيم:

أخذ قانون الإجراءات الجنائية بالتصالح وجعله سبباً من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية وخاصة في الجرائم التى تتطلب تقديم طلب من الجهة التى اعتدى عليها لأمور إرتاها. وسيراً وراء هذا النهج فقد أخذ القانون الضريبي بنظام التصالح وجعله سبباً من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية بين مصلحة الضرائب والممول. ولم يكن التصالح فى الجرائم الضريبية مقصوراً على القانون الضريبي محل الدراسة بل لقد بدأ العمل بنظام التصالح فى جميع المنازعات الضريبية المعروضة أمام المحاكم فى مصر بالقانون رقم 69 لسنة 1954 وأعقبه بعد ذلك القانون4 لسنة 1958 والقانون 14 لسنة 1963 وكذلك القانون 159 لسنة 1997، فى شأن التصالح فى المنازعات الضريبية المتعلقة بضرائب الدخل أمام المحاكم بين المصلحة والممولين وجعل نطاق التصالح فى الدعاوى المنظورة أمام المحاكم شريطة أن لا يكون مشوبة بعيب شكلى يتعلق بالنظام العام، وقد امتد مجال تطبيق هذا القانون أكثر من مرة وذلك بالقانون 161 لسنة وبالقانون 76 لسنة[1].

فقد أجاز القانون 91 لسنة 5 الصلح فى كافة الجرائم الضريبية، وذلك

---

(1) ويختلف التصالح فى المنازعة الضريبية العادية عن التصالح الذى تنقضى به الدعوى الجنائية الضريبية، والذى إعتبره المشرع الضريبي قى المادة 191ق157لسنة 1981 جائزاً سواء قبل رفع الدعوى أو بعد رفعها مع اختلاف التعويض فى الحالتين حيث يلزم أن يدفع الممول مقابل هذا الصلح % مما لم يؤد من الضريبة إذا كان الصلح قبل رفع الدعوى ويزاد المقابل إلى 15 % مما لم يؤد من الضريبة إذا تم بعد رفع الدعوى وقبل صدور حكم جنائى فى الدعوى. وقد رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بفتواها بالملف رقم 37/2/434 بتاريخ 13/6/1993 أن الصلح فى الدعوى الجنائية الضريبية جائزاً طالما لم يصدر حكم جنائى نهائى.

حتى يتسنى للإدارة الضريبية فرصة التفاهم مع المخالفين للقانون المذكور تقديراً من المشرع لما يجب أن تكون عليه العلاقة الضريبية بين المصلحة والممولين من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقهم، فلا يهم الدولة مقدار العقاب الذى يأخذه الجانى بمقدار ما يهمها الفائدة التى تعود على الخزانة العامة من التصالح فى القضايا الضريبية. كما أجاز القانون التنازل عن الدعوى الضريبية، وحيث أن ما ينطبق على الصلح ينطبق على التنازل غير أن الثاني يتم بدون مقابل لذا فسوف نقصر حديثنا عن التصالح.

فقد وضع القانون سالف الذكر نظاماً خاصاً بالصلح الضريبي وشروطاً لإقراره وأثاراً مترتبة عليه، وفى الفروع الآتية توضيح ذلك:

الفرع الأول: تعريف الصلح.

الفرع الثاني: شروط الصلح.

الفرع الثالث: آثار الصلح.

الفرع الأول

تعريف الصلح

يعد الصلح وطبقا لنص المادة 549 من القانون المدنى عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان فيه نزاعاً محتملاً، وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من ادعائه. ويعد الصلح من الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى الجنائية، ويختلف الصلح عن التنازل إذ أن هذا الأخير يقتصر على الحالات التى يتطلب المشرع فيها ضرورة تقديم شكوى أو إذن أو طلب، ويتسم بأنه مرحلة من مراحل الخصومة الجنائية ويتم بدون مقابل[1]. والصلح الجنائى يختلف عن الصلح المدنى فهذا الأخير يتعلق بنزاع مدنى ويدور حول المصالح المدنية، بخلاف الجنائى فهو يترتب علية انقضاء الدعوى الجنائية التى ترتبط بمصلحة المجتمع، ولا يمكن إجراءه إلا بمناسبة وقوع جريمة. أما الصلح المدنى فيتم بتلاقى إرادة المتعاقدين الذين يتمتعون بحرية الاتفاق وتحديد شروط الصلح وأثاره، وذلك بما لهم من سلطة التصرف إزاء مصالحهم الخاصة [2].

وثار التساؤل عما إذا كان الصلح الجنائى عملاً قانونياً بالمعنى الضيق أم هو تصرف قانونى[3]، ونرجح الأخير على أساس أن الصلح تعبير عن إرادة

---

(1) د/أمال عثمان - المرجع السابق - ص 172.

(2) د/أمال عثمان - المرجع السابق - ص 179 - د/أحمد فتحى سرور - قانون العقوبات الخاص - سنة 196 - ص 265.

(3) والفرق بين التصرف القانونى والعمل القانونى يكمن فى أن هذا الأخير هو اتجاه الإرادة نحو إتيان سلوك معين أيا كانت النتيجة القانونية التى تترتب عليه، والتى ترتبط بالعمل فى حد ذاته مثل البلاغ والشهادة، أما التصرف القانونى فهو سلوك إنساني يرتب عليه القانون أثرا قانونيا، وذلك طبقا لتوجيه الإرادة إلى غرض يختلف عن العمل فى حد ذاته. ومن أمثلة التصرفات القانونية الإجرائية مثل الشكوى والإذن والطلب، والتنازل عن الشكوى والطلب. أنظر فى تفصيل ذلك. د/ أحمد فتحى سرور - الجرائم الضريبية - المرجع السابق - ص 256 - د/ أمال عثمان - المرجع السابق - ص 183، 184.

تنتـج أثـاراً قانونيـة ويهـدف إلى انقضـاء الرابطـة الإجرائيـة والخصومـة الجنائيـة، وبالتـالي فهـو تـصرف قانـونى واجـرائى مـن جانـب واحـد لأن القانـون يحـدد دائمـا أسـاس التصالـح أى المبلـغ الواجـب دفعـه أو الأشـياء التـى يلـزم بتسـليمها لـلإدارة ولا دخـل للمخالـف أو الإدارة فى تحديـد أو تعديـل تلـك الـشروط، والمخالـف إمـا أن يقبلهـا أو يرفضهـا [1]. فـالإدارة لا تعـد طرفـا فى هـذا التـصرف فـلا يجـوز لهـا أن ترفـض الطلـب المقـدم إليهـا للتصالـح كقاعـدة عامـة مـما ينبنـى عليـه عـدم جـواز اعتبـار هـذا النظـام تصرفـاً قانونيـاً مـن جانبـين.

فالصلـح تعبـير أذن عـن إرادة فرديـة تتلقـاه وتركـز عليـه السـلطة الإداريـة المختصـة، ويعنـى تخـلى الفـرد عـن الضمانـات القضائيـة التـى قررهـا المـشرع بصـدد الجريمـة التـى ارتكبهـا محققـا بذلـك أيضـا تخـلى الدولـة عـن حقهـا فى العقـاب وتنقـضى الدعـوى الجنائيـة.

فقـد حـرص المـشرع الضريبـي عـلى أن تكـون العلاقـة الضريبيـة قائمـة عـلى التفاهـم مـع المخالفـين للقانـون وإقناعهـم بعدالـة الالتزامـات الضريبيـة المفروضـة عليهـم، هـذا بالإضافـة إلى أن التجريـم الضريبـي يسـتند عـلى أسـاس نفعـي فـلا يهـم الدولـة مـدى مـا يتحملـه الجـانى مـن العقـاب لارتـكاب الجريمـة بـل يكفـى تحقيـق مصلحتهـا العامـة مـن خـلال تطبيـق نظـام الصلـح [2].

ويشـترط لـكى يكـون التصالـح فى الجرائـم الضريبيـة منتجـا لأثـاره القانونيـة مـا يـلى أن يصـدر التصالـح مـن وزيـر الماليـة أو مـن ينيبـه. وأن يكـون فى إحـدى الجرائـم الضريبيـة سـالفة الذكـر. وأن يتـم أداء مقابـل التصالـح المحـدد قانونـا وهـذا مـا سـنحاول الإجابـة عليـه فى الفـرع التـالي.

(1) د/أمال عثمان - المرجع والمكان السابقين.

(2) د/ أمال عثمان - المرجع السابق - ص 179.

الفرع الثاني

شروط الصلح

حـدد القانـون الضريبـي الـشروط الـلازم توافرهـا لإجـازة التصالـح فى القضايـا الضريبيـة، وهـذه الـشروط هـى.

1- أن يصـدر التصالح مـن صاحب الاختصاص:

نظـراً لأهميـة الصلـح ومـا يترتـب عليـه مـن إنهـاء المنازعـات الضريبيـة ليـس هـذا فحسـب ولكـن كـما ذكرنـا مـن تثبيـت مبـدأ المـودة والتفاهـم بـين المصلحـة والممولـين، لذلـك اشـترط القانـون سـالف الذكـر أن يصـدر مـن وزيـر الماليـة فهـذا الأخـير ونظـراً لتعلـق المصالـح الماليـة للدولـة بصفـة عامـة فى رقبتـه فهـو الأقـدر دائمـا عـلى تحديـد إمكانيـة التصالـح مـن عدمـه.

2- اتفاق الطرفـين على الصلح:

يجـب أن يكـون لـدى الطرفـين الرغبـة فى التصالـح، فـالإدارة الضريبيـة لا تفـرض مبلـغ الصلـح عـلى الممـول بقـرار منهـا، بـل لابـد أن يكـون ذلـك بنـاء عـلى اتفـاق بينهـما، لأن الصلـح لا يتحقـق إلا بتلاقـى الإراديـين عـلى انعقـاده. ويلاحـظ أن الصلـح فى القانـون الضريبـي ليـس حقـا للممـول يتمسـك بـه فى مواجهـة الإدارة الضريبيـة. أو تلتـزم بـه الإدارة الضريبيـة وتعرضـه عـلى الممـول قبـل رفـع الدعـوى [1].

3- أن يكـون فى جريمـة من الجرائـم المحددة فى القانون:

وردت الجرائـم التـى أبـاح القانـون التصالـح بشـأنها فى المـادة 138 مـن القانـون الضريبـي، وبالنظـر إلى هـذه المـادة يتضـح أن المـشرع أجـاز التصالـح في

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 259.

كل الجرائـم الضريبيـة. مـن هـذه الجرائـم: جريمـة إخفـاء وقائـع علمهـا المحاسـبون والمراجعـون أثنـاء تأديـة مهمتمـم م 132، ومقابـل التصالـح فى هـذه الجريمـة يكـون تعويـض قـدره خمسـة آلاف جنيـه. جريمـة التهـرب مـن أداء الضريبـة للممـول وللشريـك م 133 م134، ومقابـل التصالـح يكـون المبالـغ المسـتحقة عـلى الممـول والتعويـض الـذى يعـادل مثـل الضريبـة. جريمـة الامتنـاع عـن تقديـم إخطـار مزاولـة النشـاط م 135. وجريمـة الامتنـاع عـن تقديـم الإقـرار الضريبـي، وجريمـة الامتنـاع عـن تطبيـق نظـام اسـتقطاع وخصـم وتوريـد الضرائـب فى المواعيـد المقـررة، وجريمـة عـدم توفـير الممـول للبيانـات وصـور المسـتندات التـى تطلبهـا المصلحـة، وجريمـة عـدم إمسـاك الدفاتـر التـى تسـتلزمها طبيعـة النشـاط، وجريمـة عـدم توقيـع الإقـرار الضريبـي مـن محاسـب إذا تجـاوز رقـم الأعـمال مليـونى جنيـه. ومقابـل التصالـح فى هـذه الجرائـم يكـون المبالـغ المسـتحقة وتعويـض مقـداره الفـا جنيـه. جريمـة ادراج الممـول مبلـغ الضريبـة فى الإقـرار بأقـل مـن قيمـة الضريبـة المعـدة نهائيـا م136، ومقابـل التصالـح يكـون المبالـغ المسـتحقة عـلى الممـول وتعويـض يعـادل نصـف مبلـغ الغرامـة المقـررة قانونـا.

4- دفـع المبالـغ التـى يحكم بها أو التى حكـم بها فعلاً:

فقـد حـدد المـشرع فى المـادة 138 المبالـغ التـى يجـب عـلى الممـول دفعهـا فـوردت عـلى النحـو التـالي:

(أ) المبالـغ المسـتحقة عـلى المخالـف فى الجرائـم المنصـوص عليهـا فى المـادة 135 مـن هـذا القانـون بالإضافـة إلى تعويـض مقـداره ألفـا جنيـه.

(ب) المبالـغ المسـتحقة عـلى المخالـف بالإضافـة إلى تعويـض يعـادل نصـف مبلـغ الغرامـة المقـررة فى المـادة 136 مـن هـذا القانـون.

(ج) المبالـغ المسـتحقة عـلى المخالـف فى الجرائـم المنصـوص عليهـا فى المادتـين 133 و134 بالإضافـة إلى تعويـض يعـادل مثـل هـذه المبالـغ.

(د) تعويـض يعـادل نصـف الحـد الأقـصى للغرامـة المنصـوص عليهـا في المـادة 132 مـن هـذا.

وهناك أشـياء عديدة لا يشـترط توافرها فى الصلح منها:

ما لا يشـترط فى الصلح:

لا يشـترط القانـون المذكـور أن يعـترف المتهـم بارتـكاب الجريمـة أو لا يكـون عائـدا وذلـك كمسـلك قوانـين دول عديـدة، مـن هـذه القوانـين المرسـوم بقانـون الفرنـسى الصـادر فى 11يناير 1941 الـذى نـص عـلى وجـوب أن يتضمـن الصلح اعـتراف المتهـم صراحـة بارتـكاب الجريمـة، كـما نـص المرسـوم بقانـون الفرنـسى الصـادر فى 27 ابريـل 1941 أنـه لا يجـوز للمتهـم العائـد الانتفـاع بالصلـح. وذلـك لأن المـشرع أراد أن يبنـى العلاقـة الضريبيـة عـلى أسـاس مـن الاقتنـاع والتفاهـم لا عـلى القـسر والإجبـار[1].

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - الجرائم الضريبية - المرجع السابق - ص 26 .

الفرع الثالث

آثار الصلح

يترتب على ثبوت الصلح إنهاء النزاع القائم بين المصلحة والممولين، فالصلح يعد سبباً من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية بين مصلحة الضرائب وبين الممولين، ولا يخفى على أحد مقدار الوقت والمال الذى يضيع على الخزانة العامة من جهة وعلى الممولين من الجهة الأخرى من جراء استمرار الخصومة الجنائية الضريبية بين مصلحة الضرائب والممولين. فإذا انعقد الصلح انقضت الدعوى الجنائية فإذا تم قبل رفع الدعوى تعين على النيابة أن تأمر بحفظ الأوراق أو تقرر بعدم وجود وجه لإقامة الدعوى الجنائية على حسب الأحوال، وإذا تم بعد رفع الدعوى تعين الحكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالصلح، وإذا تم تنفيذ العقوبة تعين على النيابة العامة أن تأمر بوقف تنفيذ العقوبة، وهو أمر يتعلق بالنظام العام فلا حاجة للدفع به.

بالإضافة إلى ذلك فان الصلح في الجرائم الضريبية يعطى حقا للخزانة العامة للدولة فى الحصول على المبالغ التى قررها القانون فى حالة التصالح. وتقصد الدولة من الضرائب تقديم الخدمات العامة لعموم الناس تحقيقاً للمصلحة والمنفعة لهم. ومن أجل تحقيق هذه الغاية فقد وضع القانون الضريبي القواعد الخاصة بالصلح الضريبي التى يبغى من خلالها حث الممولين على إنهاء المنازعات المتعلقة بالضرائب والتى يجبى من خلالها أموالا طائلة. بالإضافة إلى ذلك حث الممولين على الالتزام الطوعى بالقانون الضريبي حتى لا يتعرضوا لبذل أموالا أكثر من الضريبة المفروضة عليهم حتى ولو تم التصالح معهم، لأنه حتى فى التصالح يدفعون أموالا إضافية. وفى الحالتين تعود مصلحة كبيرة على الدولة من جراء التصالح. كما أن هناك مصلحة كبيرة للممول تتمثل فى إنهاء الخصومة بينه وبين الضرائب حتى لا يتعرض دوما للملاحقة القضائية، وتقوية أواصر المودة بينه وبين مصلحة الضرائب.

الباب الثالث

جرائم التهرب الضريبي الواردة في القانون

تمهيد وتقسـيم:

يتطـرق هـذا البـاب إلى دراسـة الأحـكام الخاصـة بالجرائـم الضريبيـة الـواردة فى القسـم الخـاص مـن قانـون العقوبـات[1]، والجرائـم التـى وردت بالقانـون

(1) المتأمل فى نصوص هذا القانون يتضح له أن خطة القانون فى التجريم وردت على النحو الآتي: 1- إلغاء تجريم بعض الأفعال التى كانت تشكل جرائم ضريبية فى القانون 157 لسنة 1981 مثل: جرائم عدم تقديم إقرار الثروة المواد 131/1 ، 3، 182، 183، 187 /من القانون السابق. جريمة عدم إرفاق صورة من الأوراق والمستندات المطلوبة بالإقرار الضريبي المواد 96، 187. جريمة عدم اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب قانونى المواد 79، 187. جريمة عدم تبليغ المأمورية المختصة عن عناصر الوحدات المفروشة وعدم إخطار مالك الأرض أو مستأجرها عن بيانات الغرس المادة 185. جريمة عدم الحصول على بطاقة ضريبية المواد 128 ، 133 /4، 187 /1. جريمة عدم الإضافة تحت حساب الضريبة المواد 39، 46، 77، 187 /3. 2- تشديد عقوبة الغرامة التى كانت مقررة فى بعض الجرائم: مثل جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي. والامتناع عن تطبيق نظام الاستقطاع والخصم والتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية. إذ جعل الغرامة مبلغ لا يقل عن ألفى جنيه ولا يزيد على عشرة آلاف جنيه المادة 135. وكانت جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي معاقبا عليها بالمادة 187 من القانون السابق بالغرامة التى لا تقل عن مأئة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات. كما كانت جريمة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية معاقبا عليها بالمادة 187/3 من القانون السابق بالغرامة التى لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز خمسمائة جنيه وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات. 3- تجريم بعض أفعال لم تكن مؤثمة من قبل فى القانون الملغى مثل: جريمة عدم توفير الممول للبيانات وصور الدفاتر والمستندات التى تطلبها مصلحة الضرائب فى الميعاد المقرر قانونا وعقوبتها غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشره ألاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلي ارتكاب المخالفة خلال ثلاث سنوات المادتين =

الضريبـي متعـددة منها مـا يتعلـق بجرائـم الاحتيـال الضريبـي بالتخلـص مـن الضريبـة باسـتعمال طـرق الاحتيـال الضريبـي كعـدم أداء الضريبـة في الميعـاد أو عـدم أدائهـا مطلقـا. ومنهـا مـا يتعلـق بالجرائـم المخلـة بالثقـة كجرائـم التزويـر في الإقـرارات الضريبيـة والأوراق الأخـرى المنصـوص عليهـا في القانـون الضريبـي. ومنهـا مـا يتعلـق بالجرائـم المخلـة بوسـائل الرقابـة، ويدخـل فيهـا جرائـم الإخـلال بواجـب تقديـم الإقـرار الضريبـي في الميعـاد المحـدد لـه، والإخـلال بواجـب الإخطـار ببدايـة النشـاط أو بتوقـف النشـاط، والامتنـاع عـن تقديـم الدفاتـر والأوراق الأخـرى المشـار إليهـا في القانـون الضريبـي وإتلافهـا قبـل ميعـاد التقـادم المنصـوص عليـه في القانـون.

وفي الفصـول التاليـة بيـان بالجرائـم الـواردة في القانـون الضريبـي، وذلـك عـلى النحـو التـالي:

الفصل الأول: جرائـم الاحتيال الضريبي.

الفصـل الثـاني: الجرائـم المخلـة بالثقـة. الفصـل الثالـث: جرائـم الإخـلال بوسـائل الرقابـة الضريبيـة.

= 96 /1، 135. جريمة عدم توقيع الإقرار الضريبي من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين إذا تجاوز رقم الأعمال مليوني جنيه سنويا، وعقوبتها غرامة عشرة آلاف جنيه وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات المادة 83 «فقرة جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة نص المادة 136».

الفصل الأول

جرائم الاحتيال الضريبي

تمهيد وتقسيم:

يقصد بالاحتيال الضريبي الأعمال التي يقوم بها الشخص ويكون من شأنها الإخلال بواجب أداء الضريبة فى الميعاد المحدد لها، سواء بعدم أداء الضريبة كلها أو بعضها، أو التأخير فى أدائها فى الميعاد القانونى [1].

(1) د/ أحمد فتحى سرور - الجرائم الضريبية - المرجع السابق - ص 273. خفف المشرع فى هذا القانون من العقوبات المقررة لبعض الجرائم الضريبية عما كان مقرراً لها بمقتضى قانون الضرائب علي الدخل رقم 157 لسنة 1981 الملغي، وترتب علي ذلك زوال وصف الجناية عن هذه الجرائم وإسباغ وصف الجنحة عليها، من هذه الجرائم جريمة إخفاء الوقائع التى علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم نصت المادة 132 على ان: يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:1- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول. 2- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .فقد أصبحت جريمة إخفاء الوقائع التي علمها المحاسبون والمراجعون أثناء تأدية مهمتهم والمنصوص عليها في المادة سالفة البيان من الجنح، وعقوبتها الحبس والغرامة التي لا تقل عن عشرة آلاف جنية ولا تجاوز مائه ألف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين، وفي حالة العود تكون العقوبة الحبس والغرامة معاً، بعد أن كانت في قانون الضرائب علي الدخل السابق م 18 من الجنايات وعقوباتها السجن.

والتهـرب الضريبـي يختلـف عـن الصوريـة التـي تنطـوى عـلى الغـش، مثـال ذلـك مـن يبـاشر أحـد الأعـمال التـي يسـتحق عليهـا ضريبـة معينـة ثـم يعمـد إلى هـذا النشـاط تحـت نشـاط آخـر مـن طبيعـة مختلفـة مـن شـأنه أن يـؤدى إلى تحميلـه بضريبـة أقـل أو خضوعـه لإعفـاء معـين، أو دخـول شركاء وهميـين الغـرض مـن دخولهـم تفتيـت الربـح. ويختلـف كذلـك عـن التجنيـب الضريبـي ومعنـاه عـدم ممارسـة الأنشـطة التـي تقـرض عليهـا ضرائـب مرتفعـة أو عاليـة.

ولأهميـة جريمـة الاحتيـال الضريبـي وكـثرة وقوعهـا مـن بـين جرائـم التهـرب الضريبـي لذلـك سـتقصر حديثنـا عليهـا. وتقـع جريمـة الاحتيـال الضريبـي بمخالفـة الالتـزام بـأداء الضريبـة، وهـى فى ذلـك تتفـق مـع جريمتـى الامتنـاع عـن أداء الضريبـة، وجريمـة التأخـير فى أداء الضريبـة، إلا أن الأولى تختلـف عـن الجريمتـين الأخيرتـين بـأن الجـانى يسـتعمل طرقـاً احتياليـة للتخلـص مـن الضريبـة، ولهـذا فقـد نظـر بعـض الفقـه إلى كـون هـذه الجريمـة جريمـة ايجابيـة بعكـس الجريمتـين الأخيرتـين اللتـان تقعـان بفعـل سلبى هـو مجـرد الامتنـاع أو التأخـير دون أن يحـدث مـن الجـانى فعـل معـين [1].

وفيـما يـلى سـوف نتحـدث عـن هـذه الجريمـة مـن حيـث ركنهـا المـادي والمعنـوي، والعقوبـة المقـررة لهـا. وذلـك مـن خـلال المبحثـين التاليـين:

المبحـث الأول: أركان الجريمة.

المبحـث الثاني: العقوبة.

(1) د/ أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص9.

المبحث الأول

أركان الجريمة

تقسيم :

تتكـون جريمـة الاحتيـال الضريبـي شـأنها فى ذلـك شـأن أى جريمـة مـن ركنـين الركـن المـادي والركـن المعنـوي. وفيـما يـلى بيـان ذلـك، وذلـك مـن خـلال المطلبـين التاليـين:

المطلـب الأول: الركن المادي.

المطلب الثـاني: تاركن المعنوي.

المطلب الأول

الركن المادي

يتكون الركن المادي لجريمة الاحتيال الضريبي من ثلاث عناصر هى:

النشاط الاجرامى المتمثل في استعمال الطرق الاحتيالية، والنتيجة وهى التخلص من الضريبة، وعلاقة السببية بين السلوك والنتيجة. وفيما يلى بيان تلك العناصر في الفروع التالية:

الفرع الأول: النشاط الاجرامى.

الفرع الثاني: النتيجة.

الفرع الثالث: علاقة السببية.

الفرع الأول

النشاط الاجرامى

النشـاط الاجرامـى في جريمـة الاحتيـال الضريبـي تتمثـل في اسـتعمال الممـول للطـرق الاحتياليـة للتخلـص مـن الضريبـة. وقـد أختلـف الفقـه في تعريـف الطـرق الاحتياليـة. فذهـب البعـض[1] إلى تعريفهـا بأنهـا محاولـة الممـول تغطيـة النقـص الـذى يتضمـن إقـرار الأربـاح الخـاص بـه والمقـدم للمصلحـة وذلـك بترتيـب وقائـع ماديـة وإعدادهـا إعـداداً خاصـاً الغـرض منـه التمويـه عـلى المصلحـة وحملهـا عـلى تصديقـه فيـما ورد بهـذا الإقـرار المعيـب. وعرفهـا البعـض [2]الآخـر بأنهـا الوقائـع الماديـة التـى تحيـط بالإقـرار لغـش إدارة الضرائـب، فهـو وسـيلة فقـط، وفى حالـة الطـرق الاحتياليـة يكفـى تحقـق الوسـيلة ولا يلـزم تحقـق الغايـة.

وذهـب البعـض [3] إلى أن المقصـود بالطـرق الاحتياليـة هـى تلـك التـي أوردهـا المـشرع فى جريمـة النصـب، ومنهـا الكـذب المعـزز بمظاهـر خارجيـة. لذلـك أوجـب فى إخفـاء الممـول للأمـوال التـي تـسرى عليهـا الضريبـة أنـه لا يكفـى مجـرد الإخفـاء، وإنمـا يشـترط كذلـك القيـام بعمـل ايجـابي مـن جانـب الممـول يتـم بـه اسـتيفاء معنـى الطـرق الاحتياليـة.

وذهـــب البعـــض[4] الآخـــر إلى أنـــه لا يشـــترط أن تصـــل الطـــرق الاحتياليـــة فى الجريمـــة الضريبيـــة إلى مرتبـــة الطـــرق الاحتياليـــة الـــواردة فى جريمـــة النصـــب، وذلـــك لأن جريمـــة الاحتيـــال الضريبـــي باعتبارهـــا مـــن الجرائـــم الضريبيـــة تتميـــز

---

(1) الأستاذ /محمد رشاد - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - ط 1947 مكتبة مصلحة الضرائب - ص3.

(2) د/ أحمد ثابت عويضة - المرجع السابق - ص 182.

(3) أنظر في عرض ذلك د/ أحمد ثابت عويضة - المرجع والمكان السابقين .

(4) د/ أحمد ثابت عويضة - المرجع والمكان السابقين .

بطبيعـة خاصـة عـن جريمـة النصـب، لذلـك اشـترط المـشرع فى الجريمـة الضريبـة إخفـاء مبالـغ مـما تـسرى عليهـا الضريبـة أو اعتـماد بيانـات غـير صحيحـة، مـما يؤكـد أن المـشرع لا يتطلـب قـدرا مـن الاحتيـال غـير مبـاشرة الأفعـال التـي حددهـا فقـط.

أمـا المـشرع الضريبـي فلـم يُعـرف الطـرق الاحتياليـة، وإنمـا أورد الحـالات التـى تتـم بهـا عـلى سـبيل الحـصر.

فقـد وردت الطـرق الاحتياليـة فى القانـون فى المادتـين 132، 133 عـلى النحـو التـالي:

أ- المـادة 132 إذا كان مقـترف الجريمـة محاسـب قانـوني. قـد وردت عـلى النحـو التـالي:

1- إخفـاء وقائـع علمهـا أثنـاء تأديـة مهمتـه ولم تفصـح عنهـا المسـتندات التـي شـهد بصحتهـا متـى كان الكشـف عـن هـذه الوقائـع أمـرا ضروريـا لـكى تعـبر هـذه الحسـابات والوثائـق عـن حقيقـة نشـاط الممـول.

2- إخفـاء وقائـع علمهـا أثنـاء تأديـة مهمتـه تتعلـق بـأى تعديـل أو تغيـير فى الدفاتـر أو الحسـابات أو السـجلات أو المسـتندات وكان مـن شـأن هـذا التعديـل أو التغيـير الإيهـام بقلـة الأربـاح أو زيـادة الخسـائر.

ب - المـادة 133 إذا كان مقـترف الجريمة ممول: وردت عـلى النحو التالي:

1- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوى عـلى أسـاس عـدم وجـود دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مـع تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت لديـه مـن دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات أخفاهـا.

2- الإتـلاف العمـد للسـجلات أو المسـتندات ذات الصلـة بالضريبـة قبـل انقضـاء الأجـل المحـدد لتقـادم ديـن الضريبـة.

3- إخفـاء نشـاط أو جزء منه مـما يخضع للضريبة.

وعلى ذلك فالنشاط الاجرامى في جريمة الاحتيال الضريبي يتحقق في حالة ما إذا كان مقترف الجريمة محاسب قانونى إذا قام بإخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات التى شهد بصحتها، وذلك كإخفاء بعض العمليات التى قام بها الممول من بيع وشراء وعدم إدراجه في الإقرار الضريبي، وكان من شأن ذكر هذه العمليات في الإقرار الضريبي بيان الحجم الطبيعى والحقيقى لنشاط الممول، فإذا انتفى العلم لدى المحاسب بهذه العمليات، أو كانت هذه العمليات لا علاقة لها ببيان حجم نشاط الممول فلا يقوم الركن المادي في حق المحاسب القانونى. الحالة الثانية تتمثل في تعديل أو تغيير الدفاتر أو السجلات بأن يعتمد سجلات أو دفاتر غير حقيقية كأن يعدل في فواتير الشراء أو البيع أو يقوم باعتماد الدفاتر والسجلات الغير حقيقية مع وجود السجلات والمستندات الحقيقة وهو يعلم بذلك. أما في حالة عدم تقديمها أو ضبطها قبل تقديمها يعد هذا شروع في الجريمة غير معاقب عليه.

وتتحقق الوسائل الاحتيالية في جانب الممول بالأتي: تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من الدفاتر أو السجلات التى أخفاها، ويتحقق السلوك الاجرامى في هذه الحالة بتقديم الممول الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود مستندات أو سجلات في حين أنه قدم الإقرار الضريبي على أساس مخالف لما في هذه المستندات والسجلات مع أنه في الأصل توجد هذه السجلات والمستندات وهذه هى الوسيلة الأولى.

والوسيلة الثالثة تتحقق بعمل ايجابي يتمثل في الإتلاف للسجلات والمستندات التى لها صلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبية م 91.

الوسيلة الخامسة تتحقق إذا أخفى الممول جزء من نشاطه التجارى أو الصناعى أو المهنى أو إيرادات الثروة العقارية، أما إذا أخفى النشاط كله

فيخضع لعقوبة أخرى وهى جريمة الامتناع عن الإخطار بمزاولة النشاط الواردة في المادة 135 .

ولا يشترط فى الإخفاء أن يكون نتيجة وقائع ايجابية كتقديم فواتير بالمصرفات وتمزيق فاتورة شراء بعض البضائع بعد بيعها، وإنما يتحقق الإخفاء كذلك نتيجة وقائع سلبية كعدم الإبلاغ عن بداية النشاط، فإذا كان القانون قد أفصح عن وقوع التهرب بالوقائع الايجابية إلا أنه لا يمنع من أن تقع هذه الجريمة بالطرق السلبية.

الفرع الثاني

النتيجة

يشترط حتى يتحقق الاحتيال أن يتم التخلص من الضريبة بناء على هذا الاحتيال وهو ما يسمى بالنتيجة. ولكن هل يشترط أن يحدث التخلص بالفعل، أم أن القانون يعاقب على مجرد الاحتيال بدون أن يشترط وقوع الجريمة كاملة، وهى التخلص من الضريبة؟. لأنه من المعروف أن الممول يقدم إقراره الضريبي ثم يأتى بعد فترة من الزمن طالت أم قصرت أن تقوم مصلحة الضرائب بفحص هذا الإقرار. فإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي ثم اكتشفت المصلحة وقوع حالة من الحالات السابقة، وطالبت الممول بتقديم المستندات الصحيحة والسجلات السليمة، أو بادر الممول بتقديم هذه المستندات والإبلاغ عن النشاط الذى أخفاه فى الحالات التى يجوز له تعديل الإقرار الضريبي فهل تقع الجريمة. أم انه يشترط لوقوع الجريمة أن يتخلص الممول فعلا من الضريبة؟.

يرى بعض الفقه [1]أنه يشترط أن يتم التخلص بالفعل من الضريبة بناء على استعمال الطرق التى حددها القانون. وذلك لأن الأصل هو أن ربط الضريبة هو الذى يحدد المبلغ الذى يلتزم بدفعه الممول، فإذا نجحت الوسائل الاحتيالية التى استعملها فى إيقاع المصلحة فى خطأ وتم ربط الضريبة بناء على هذا الخطأ فإنه فى هذه الحالة يكون الممول هو الذى اقنع المصلحة وتوافر فى حقه استعمال الطرق الاحتيالية. أما إذا لم يستعمل الممول أى طرق احتيالية وتم ربط الضريبة فلا تقع هذه الجريمة . وذلك لأن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إما بربط الضريبة ربطا خاطئا أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من واقع الإقرار المزور الذي قدمه الممول [2].

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 314.

(2) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 315.

وذهـب رأى آخـر إلى أنـه يكفـى لقيـام الجريمـة اسـتعمال الممـول للطـرق الاحتياليـة ولا يلـزم أن تتحقـق الغايـة منهـا وهـى التخلـص مـن الضريبـة [1].

ونحـن نـرى أنـه: يشـترط أن يتـم التخلـص فعـلاً مـن الضريبـة فـلا تقـوم الجريمة باسـتعمال الطـرق الاحتياليـة دون أن تنجـح هـذه الطـرق فى إقنـاع مصلحـة الضرائـب وقامـت بالربـط عـلى أساسـها، مثـال ذلـك قيـام الممـول باسـتعمال طريقـة أو وسـيلة مـن الوسـائل سـالفة الذكـر فى إقـراره الضريبـي وأبلغـت مصلحـة الضرائـب بتعامـلات الممـول مـن الجهـات المختلفـة ففـى هـذه الحالـة لم تفلـح الوسـائل الاحتياليـة التـى اسـتعملها الممـول فى إيقـاع المصلحـة فى خطـأ لأنهـا سـوف تحاسـب الممـول بنـاء عـلى التعامـلات الصحيحـة المبلغـة لهـا مـن قبـل الجهـات. ويعتـبر الممـول في حالـة اسـتعماله لهـذه الوسـائل فى حالـة شروع غـير معاقـب عليـه طبقـا لنـص المـادة 47 ع.

---

(1) د/ أحمد ثابت عويضه - المرجع والمكان السابقين.

الفرع الثالث

رابطة السببية

يشـترط حتـى تقـع هـذه الجريمـة أن يكـون التخلـص مـن الضريبـة كان سـببه الاسـاسى الطـرق الاحتياليـة التـى اتبعهـا الممـول، وتعـد رابطـة السـببية منتفيـة إذا ربطـت المصلحـة الضريبـة عـلى الممـول دون اعتـداد بالطـرق الاحتياليـة التـى اتبعهـا الممـول أو الاطـلاع عـلى الدفاتـر المـزورة التـى أخفـى فيهـا الممـول بعـض المبالـغ التـى تـسرى عليهـا الضريبـة. ويشـترط لذلـك أن تكـون وسـائل الاحتيـال التـى اتبعهـا الممـول سـابقة عـلى تقديـم الإقـرار الضريبـي أو أى مـن الأعـمال المعاقـب عليهـا فى هـذا القانـون، أمـا إذا كانـت هـذه الأعـمال وقعـت بعـد تقديـم الإقـرار الضريبـي أو ربـط الضريبـة عـلى الممـول مـن قبـل مصلحـة الضرائـب ففـى هـذه الحالـة تنتفـى رابطـة السـببية، وبالتـالي لا تنسـب أى جريمـة إلى الممـول.

المطلب الثاني

الركن المعنوي

تعد جريمة الاحتيال الضريبي جريمة عمدية فلابد أن يتوافر فيها القصد الجنائى، فإذا لم يتوافر القصد الجنائى لدى الفاعل فلا تتوافر هذه الجريمة، لذلك اشترط القانون أن يكون الممول قد تعمد تقديم الإقرار الضريبي مستندا إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات موجودة بالفعل وهو ينكر وجودها أو يقدم الإقرار على أساس عدم وجودها. أو يتلف بطريق العمد السجلات والمستندات التى توضح حقيقة نشاطه، أو يخفى جزء من نشاطه، وكل هذه الصور لا تقع إلا بتوافر القصد الجنائى العام بعنصريه العلم والإرادة. أما إذا كانت هذه الأمور قد وقعت منه بناء على جهل أو دون علم فلا تقع هذه الجريمة.

ويجب أن يعلم المحاسب القانون الواجب الذى يفرضه عليه القانون وأن تتجه إرادته إلى مخالفة هذا الواجب. أى أن يعلم المحاسب بحقيقة إيرادات الممول وأرباحه، وأن يعلم بحقيقة المستندات المقدمة إلى مصلحة الضرائب، وأن الممول يخفى بعض العمليات وأنه يغير الحقيقة في الأوراق والمستندات بعدم ذكر بعض العمليات أو بذكرها بأقل من قيمتها الحقيقية، أما إذا كانت عدم ذكر هذه الوقائع أو التغيير فيها راجعا إلى خطأ من المحاسب فلا وجود إذن للركن المعنوي وبالتالي تنتفى الجريمة في حقه. ولمحكمة الموضوع استخلاص القصد الجنائى من عدمه من خلال الوقائع المقدمة إليها.

بالإضافة إلى ذلك فقد تطلب القانون فضلاً عن توافر القصد الجنائى العام قصداً خاصاً وهو قصد التخلص من الضريبة. أى أن يكون الهدف الحقيقى وراء استعمال الممول لهذه الطرق ليس حرمان شريك له من الحصول

على الربح بتقليل الربح كما فى حالة ما إذا قام الممول بالقيام باقتراف حالة من الحالات السابقة التى يتوافر بارتكابها هذه الجريمة إلا أنه قام بسداد الضريبة كاملة كما لو كان إقراره الضريبي قد استند على الأشياء الحقيقة. ففى هذه الحالة لا تقوم هذه الجريمة.

ولكن هل يعد الضرر المادي عنصراً فى جريمة التحايل الضريبي؟.

يرى البعض [1]أن جريمة التحايل الضريبي كجريمة النصب لا تقوم إلا إذا لحق المجنى عليه ضرراً مادياً محققاً أو محتمل الوقوع، ويستندون إلى ما ورد فى المادة 336 ع من أن يكون الغرض من وسائل التدليس أو الاستيلاء على ثروة الغير كلها أو بعضها مما يلحق به ضرراً مادياً، أو على الأقل أن يكون من شأنها إنقاص الثروة بما يجعل الضرر محتملاً، فإذا لم يلحق المجنى عليه ضرر أو كان ما استولى عليه له قيمة اعتبارية فقط كخطاب عادى أو صورة لها قيمة تذكارية فقط فلا تقوم هذه الجريمة. ويبدوا أن محكمة النقض قد أخذت بهذا الاتجاه فقد اشترطت أن يبين الحكم ركن الضرر المترتب على النصب حتى تتمكن من مراقبة توافره وإن كانت قد اكتفت بأن يكون الضرر محتملاً.

ويرى بعض الفقه عكس ذلك بأن جريمة التحايل الضريبي كجريمة النصب تقوم بغض النظر عن حدوث ضرر للمجنى عليه أو عدم حدوث ضرر له، وعلته فى ذلك أن الغرض من التجريم فى جريمة التحايل الضريبي وجريمة النصب هو حماية الملكية بضمان ألا يتصرف المالك فى ماله تحت تأثير التدليس الذى يبلغ حداً معيناً من الجسامة. وكل استيلاء على المال بطريق الغش يتضمن فى ذاته ضرراً بالمالك، ولا حاجه إلى اشتراط أى ضرر آخر.

---

(1) أنظر في عرض هذه الآراء د/ أحمد عبدالعزيز الألفى - مذكرات فى القسم الخاص من قانون العقوبات سنة 1988 - مكتبة النصر بالزقازيق - ص 35 ، 351.

وعلى ذلك تقع جريمة التحايل الضريبي بغض النظر عن حدوث ضرر لخزينة الدولة أو عدم حدوث ضرر. ومتى قامت الجريمة باستعمال أى من الطرق التى حددها القانون قامت الجريمة تامة، ولا يعفى الممول من المسئولية بقيامه بعد ذلك بتصحيح إقراره بعد فوات ميعاد التصحيح، أو الإبلاغ عن النشاط المتهرب منه أو غير ذلك من الحالات سالفة الذكر.

ولا عقاب على الشروع فى هذه الجرائم لأنها من عداد الجنح والقاعدة أنه على عقاب على الشروع فى الجنح ما لم ينص القانون على ذلك، ولم ينص القانون على العقاب على الشروع فى هذه الجرائم. فهذه الجرائم إما أن تقع تامة أو لا تقع.

المبحث الثاني

العقوبة

عاقب القانون على هذه الجريمة المنصوص عليها فى المادة 132، 133، 134 من القانون 91 لسنة 5 بالعقوبات التالية:

الحبس:

فى حالة قيام المحاسب باقتراف الجريمة. ولم يحدد المشرع حدا أدنى وأقصى للحبس فيتم الرجوع فى هذه الحالة للقواعد العامة فى القانون الجنائى التى حددت حدا أدنى للحبس بأربع وعشرون ساعة وحده الأقصى بثلاث سنوات. وفى حالة قيام الممول باقتراف هذه الجريمة فقد شدد المشرع العقوبة بأن جعل الحد الأدنى للحبس ستة أشهر وجعل حده الأقصى خمس سنوات. وجعل المشرع الشريك فى الجريمة فى الحالتين السابقتين متضامنا مع المتهم فى أداء قيمة الضرائب التى تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها فى شأنها، ولم يعاقبه المشرع بأى عقوبة سالبة للحرية.

الغرامة:

جعل المشرع الغرامة فى الحالة الأولى عشرة ألاف جنية ولا تزيد عن مائه ألف جنيه. وفى الحالة الثانية جعل الغرامة مبلغا يعادل مثل الضريبة التى لم يتم أداؤها.

وفى حالة التصالح من جانب المحاسب يلتزم بسداد نصف الحد الأقصى للغرامة وهو خمسون ألف جنيه.

فجاء فى نص المادة رقم 132، 133، 134 على النحو التالي:

نصت المادة 132 على: "يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة ألاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد

بجـدول المحاسـبين والمراجعـين إعتمـد إقـرارا ضريبيـاً أو وثائـق أو مسـتندات مؤيـدة لـه إذا ارتكـب أحـد الأفعـال الآتيـة:

1- إخفـاء وقائـع علمهـا أثنـاء تأديـة مهمتـه ولم تفصـح عنهـا المسـتندات التـى شـهد بصحتهـا متـى كان الكشـف عـن هـذه الوقائـع أمـرا ضروريـا لـكى تعـبر هـذه الحسـابات والوثائـق عـن حقيقـة نشـاط الممـول.

2- إخفـاء وقائـع علمهـا أثنـاء تأديـة مهمتـه تتعلـق بـأى تعديـل أو تغيـير فى الدفاتـر أو الحسـابات أو السـجلات أو المسـتندات وكان مـن شـأن هـذا التعديـل أو التغيـير الإيهـام بقلـة الأربـاح أو زيـادة الخسـائر , وفى حالـة العـود يحكـم بالحبـس والغرامـة معـا".

المـادة 133 ورد نصهـا كالتـالي: "يعاقـب كل ممـول تهـرب مـن أداء الضريبـة بالحبـس مـدة لا تقـل عـن سـتة أشـهر ولا تجـاوز خمـس سـنوات وبغرامـة تعـادل مثـل الضريبـة التـى لم يتـم أداؤهـا بموجـب هـذا القانـون أو بإحـدى هاتـين العقوبتـين.

ويعتـبر الممـول متهربـاً من أداء الضريبة بإسـتعمال إحدى الطرق الآتية:

1- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوى عـلى أسـاس عـدم وجـود دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مـع تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت لديـه مـن دفاتـر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات أخفاهـا.

2 - الإتـلاف العمـد للسـجلات أو المسـتندات ذات الصلـة بالضريبـة قبـل انقضـاء الأجـل المحـدد لتقـادم ديـن الضريبـة.

3- إخفـاء نشـاط أو جزء منه مـما يخضع للضريبة.

وفى حالـة العود يحكم بالحبـس والغرامة معا".

وفى جميـع الأحـوال تعتـبر جريمـة التهـرب مـن أداء الضريبـة جريمـة مخلـة بالـشرف والأمانـة.

المـادة 134 ورد نصها كالتالي:

"يسـأل الشريـك فى الجريمـة بالتضامـن مـع الممـول فى الالتـزام بـأداء قيمـة الضرائـب التـى تهـرب مـن أدائهـا والغرامـات المقـضى بهـا فى شـأنها".

الفصل الثاني

جرائم الإخلال بالثقة

تمهيد وتقسيم:

أعطى القانون للممول الحرية الكاملة في تقديم الإقرار الضريبي والأوراق والمستندات الدالة على حجم نشاطه، وبالكيفية التى يراها دونما تدخل من قبلة بأي وسيلة من الوسائل، مفترضاً في الممول الصدق في كل ما يقول ويقدم. لأنه - كما بينا - أراد أن يبنى العلاقة بينه وبين الممول على أساس من الثقة. فإذا أخل الممول بهذه الثقة حق عليه العقاب المحدد سلفا في القانون لمن يخل بالثقة. ويأخذ الإخلال بالثقة أوج ذروته في التزوير الذى يقوم به الممول مغيراً الحقيقة فيما يقدمه لمصلحة الضرائب من إقرارات ضريبية أو أية مستندات أو أوراق لها شأن في ربط وتحصيل الضريبة.

لذلك عاقب المشرع الضريبي على التزوير [1]فى الإقرارات الضريبية فى المادة 133 فقرة أولى وفقرة رابعة التى وردتا على النحو التالي:

---

(1) ينقسم التزوير إلى مادى ومعنوى. التزوير المادي هو التغيير فى صلب المحرر بإحدى الطرق التى حددها القانون كالاصطناع م 217، 221 ع. والاصطناع هو إنشاء محرر بكامل أجزائه على غرار أصل موجود أو خلق محرر على غرار مثال سابق. ما دام المحرر فى الحالين متضمنا لواقعة تترتب عليها أثار قانونية وصالحا لأن يحتج به فى إثباتها. والتزوير المعنوي يتم بتغيير مضمون المحرر بتدوين بيانات أو وقائع تخالف الحقيقة ولا يكشف مظهر المحرر عن هذا التغيير. وقد وردت طرق التزوير المعنوي م 213 /2، التى أكدت بأن التزوير المعنوي هو جعل واقعة مزورة فى صورة واقعة صحيحة.

1- تقديم الإقرار الضريبي السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها.

2- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

ولتوضيح الصورة نرى استعراض أركان الجريمة، والقصد الجنائى، والعقوبة المقررة لها، وذلك على النحو التالي من خلال المبحثين التاليين.

المبحث الأول: أركان الجريمة.

المبحث الثاني: العقوبة.

المبحث الأول

أركان الجريمة

تقسيم:

تتكـون جريمـة التزوير فى الإقرار الضريبـي من عناصر ثلاثة:

الركـن المـادي وهـو الإدلاء ببيانـات كاذبـة، والركـن المعنـوي وهـو قصـد التخلـص مـن الضريبـة، ومحـل الجريمـة وهـو الإقـرار الضريبـي.

وفيـما يلى استعراض هذه الأركان من خـلال المطالب الآتية:

المطلـب الأول: الركن المادي.

المطلـب الثاني: المحل.

المطلب الثالـث: الركن المعنوي.

المطلب الأول

الركن المادي

يتحقـق الركـن المـادي فى جريمـة التزويـر بتغيـير الحقيقـة أى وضـع أو الإدلاء ببيانـات كاذبـة فى الإقـرارات التـى تقـدم إلى مصلحـة الضرائـب سـواء تعلقـت هـذه الإقـرارات أو البيانـات بالوعـاء الخاضـع للضريبـة أو بتاريـخ بدايـة النشـاط أو تاريـخ اسـتحقاق الضريبـة، وغـير ذلـك مـن البيانـات التـى تتعلـق بربـط الضريبـة [1].

ويشـترط القانـون أن يتـم هـذا التغيـير بإحـدى طـرق التزويـر التـى نـص عليهـا القانـون. وهـى:

1- تقديـم الإقـرار الضريبـي السـنوى بالاسـتناد الى دفاتر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مصطنعـة مـع علمـه بذلـك أو تضمينـه بيانـات تخالـف مـا هـو ثابـت بالدفاتـر أو السـجلات أو الحسـابات أو المسـتندات التـى أخفاهـا.

2- اصطنـاع أو تغيـير فواتـير الـشراء أو البيـع أو غيرهـا مـن المسـتندات لإيهـام المصلحـة بقلـة الأربـاح أو زيـادة الخسـائر. ويهـدف الممـول مـن وراء ذلـك التهـرب مـن سـداد الضريبـة أو تقليلهـا بقـدر الإمـكان.

ويتحقــق الســلوك الاجرامــى في هــذه الحالــة بتقديــم الممــول للإقــرار الضريبــي مســتندا إلى الدفاتــر والحســابات المصطنعــة وغــير الحقيقــة. وفى الحالــة الثانيــة يقــوم الممــول باصطنــاع فواتــير ومســتندات لا أســاس لهــا مــن الصحــة،

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 357. الركن المادي فى جريمة التزوير يتكون من: تغيير الحقيقة. وأن يكون ذلك فى محرر. وأن يكون من خصائصه إحداث ضرر للغير. وأن يحدث بإحدى الطرق المقررة قانونا.

أو قيـام الممـول بتغيـير هـذه المسـتندات بتغيـير قيمـة مبيعاتـه أو مشـترياته أو المصروفـات الحقيقيـة.

التزويـر فى الإقـرارات الضريبيـة، وهـل تغيـير الحقيقـة فى الإقـرارات الفرديـة يشـكل جريمـة تزويـر؟.

لا يعـدوا الإقـرار الفـردي مـن أن يكـون بيانـا أو بيانـات يثبتهـا الممـول تتعلـق بشـخصه وبمركـزه وتصرفاتـه وليـس فيهـا مـا يتعلـق بحـق الغـير. ولمـا كان الإقـرار الفـردى ليـس لـه قـوة فى الإثبـات إذ لا يسـتطيع شـخص بمطلـق إرادتـه المنفـردة أن ينـشىء لنفسـه سـندا بحـق أو أن يتحلـل مـن التـزام عليـه، ولا يكتسـب هـذا الإقـرار أى حجيـة لـدى الغـير. لذلـك كان مـن المتعـين عـلى مـن يقـدم لـه هـذا الإقـرار أن يخضعـه للفحـص والمراجعـة. فـإذا مـا أصيـب بـضرر مـن جـراء عـدم تحريـه للحقيقـة فـلا يسـتحق حمايـة القانـون الجنـائى لأنـه يكـون قـد قـصر فى حـق نفسـه. وقـد أيـدت هـذا الاتجـاه محكمـة النقـض فذهبـت إلى أن المحـررات الفرديـة العرفيـة المعـدة لإثبـات مـا يقـع مـن المعامـلات بـين الأفـراد فليـس لمـا يثبـت فيهـا مـن الاقاريـر الفرديـة مـن الأهميـة مـا يقتـضى اسـتعداء القانـون الجنـائى عـلى المقـر الـذى يغـير الحقيقـة فيهـا إذ المفـروض فيهـا أنهـا خاضعـة فى كل الأحـوال لرقابـة ذوى الشـأن فـإن قـصر صاحـب الشـأن فى تلـك الرقابـة فعليـه وحـده تقـع مغبـة ذلـك التقـصي [1].

إذا كانـت هـذه هـى القاعـدة فى الإقـرارات الفرديـة فهـل تخضـع الإقـرارات الضريبيـة لهـذه القاعـدة باعتبارهـا مـن الإقـرارات الفرديـة؟.

مـن المؤكـد أن الإقـرارات الضريبيـة تعتـبر بالفعـل مـن الإقـرارات الفرديـة وبالتـالي كان مـن المتعـين عـدم العقـاب عليهـا شـأنها شـأن الإقـرارات الفرديـة. إلا أن المـشرع خـرج عـلى هـذه القاعـدة وقـرر العقـاب عـلى هـذه الإقـرارات بالعقوبـة المقـررة لجريمـة التزويـر. وذلـك لأنـه قـد أوجـب عـلى الممـول الصـدق فى

---

(1) د/أحمد الألفى - المرجع السابق - ص 211.

هـذه الإقـرارات تقديـراً لمـا يجـب أن تكـون عليـه العلاقـة بـين مصلحـة الضرائـب والمولـين مـن شـفافية وصـدق [1]. وتقديـراً للغايـة التـى مـن أجلهـا أوجـب المـشرع عـلى المولـين أن يقدمـوا هـذه الإقـرارات وهـى تقديـر الضريبـة الواجبـة عـلى المـول، ولمـا يترتـب عـلى الكـذب وتغيـير الحقيقـة فى هـذه الإقـرارات مـن نتائـج ضـارة بالمصلحـة العامـة. وذلـك عـلى العكـس مـن الإقـرارات الفرديـة التـى تمـس مصلحـة شـخص معـين كان مـن المفـترض عليـه أن يخضـع هـذه الإقـرارات للفحـص والمراقبـة قبـل قبولـه لهـا.

هـذا فى حالـة الإقـرارات الضريبيـة التـى يترتـب عليهـا ضرر للغـير أو يترتـب عـلى تغيـير الحقيقـة فيهـا ضرر لمصلحـة الضرائـب، أمـا إذا لم يترتـب عـلى الكـذب أو تغيـير الحقيقـة فى الإقـرار الضريبـي ضرر بمصلحـة الضرائـب لا يعاقـب الشـخص فى هـذه الحالـة، مثـال ذلـك تقديـم شـخص لإقـرار ضريبـي وليـس لـه نشـاط. وفى ذلـك تقـول محكمـة النقـض أن مثـل هـذه الورقـة قـد ولـدت معدومـة لأن كل تعهـد أو التـزام يقتـضى حتـما وبطبيعـة الحـال وجـود تعاقـد تكـون الورقـة دليـلا عـلى وجـود متعهـد يكـون أحـد طـرفى العقـد فـإذا كان الإقـرار الضريبـي لا وجـود لـه فى الواقـع وكان المتعهـد شـخص لا وجـود لـه فى الواقـع فالورقـة هـى الأداة الدالـة عـلى وجـود العقـد وعـلى التـزام هـذا الملتـزم. وهـى ورقـة يسـتحيل أن ينشـأ عنهـا بذاتهـا وبمجـرد اصطناعهـا ضرر لأى إنسـان [2].

---

(1) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 316.

(2) مشار إليه د/أحمد الألفى - المرجع السابق - ص 211.

المطلب الثاني

المحل

يجب أن يرد التزوير على الإقرار الضريبي المقدم من الممول الى مصلحة الضرائب، ويشترط أن يتم تقديم هذا الإقرار بالفعل إلى مصلحة الضرائب، فلو تم تزوير الإقرار ولم يقدمه الممول إلى المصلحة فلا عقاب عليه خلافا للقاعدة العامة فى التزوير والذى يتم العقاب بناءً عليها حتى ولو لم يتم تقديم الورقة المزورة للتعامل أو الاستعمال [1]. والعلة فى ذلك أن الإقرار الضريبي ليست له أى قيمة فى الربط وتقدير الضريبة على الممول ما لم يقدم إلى مصلحة الضرائب، فلا تستطيع المصلحة محاسبة الممول ومعرفة مدى مطابقة إقراره للواقع إلا إذا قدم الممول الإقرار.

ولا يعاقب القانون الجنائى على تغيير الحقيقة لمجرد كونه إثما أخلاقيا ولكن حماية للثقة فى المحررات باعتبارها وسيلة لإثبات الحقوق والمراكز القانونية، وإهدار الثقة فى المحرر بحسب الأصل إلا إذا تعلق ذلك بحق أو مركز للغير. وينبنى على ذلك أن تغيير الحقيقة الذى يخرج فاعله عن حدود حقه وإن ترتب عليه ضرر للغير لا يعد تزويراً [2]. فإذا تعدى التغيير هذا الحد وأصاب مركزاً أو مصلحة للغير أصبح تزويراً معاقباً عليه.

وعليه وطبقا لما سبق لا يعد التغيير الذى يحدثه الممول فى إقراره الضريبي تزويراً لأن تغيير الحقيقة فى هذا الإقرار لا يمس مصلحة أو مركزا للغير، ولكن الإقرار الضريبي يعد تزويراً لأن الممول قد قام بتغيير الحقيقة فى السجلات والمستندات التى أوجبت المصلحة عليه إمساكها وتقييد كل

---

(1) د/أحمد الألفى - المرجع السابق - ص7.

(2) د/ أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 358. د/ أحمد عبدالعزيز الألفى - المرجع السابق - ص 243.

مـا يصـدر عنـه مـن معامـلات فيهـا، فـإذا هـو خالـف ذلـك وقـام باصطنـاع دفاتـر أخـرى يكـون قـد مـس مركـزا ومصلحـة للضرائـب جديـراً أن يعاقـب بعقوبـة التزويـر الـواردة فى القانـون. وهـذه الوسـيلة تنطبـق عـلى المموليـن الذيـن يلتزمـون بإمسـاك دفاتـر وحسـابات منتظمـة والذيـن حددتهـم م 78 , وهـم:

- الشـخص الطبيعـى الخاضـع للضريبـة وفقـا لأحـكام البـاب الأول مـن الكتـاب الثـاني مـن هـذا القانـون، الـذى يـزاول نشـاطاً تجاريـاً أو صناعيـاً أو حرفيـاً أو مهنيـاً، إذا تجـاوز رأس مالـه المسـتثمر مبلـغ خمسـين ألـف جنيـه أو تجـاوز رقـم أعمالـه السـنوى مبلـغ مائتـين وخمسـين ألـف جنيـه، أو تجـاوز صـافى ربحـه السـنوى وفقـا لأخـر ربـط ضريبـى نهـائى مبلـغ عشريـن ألـف جنيـه.

- الشـخص الإعتبـارى الخاضـع لأحكام الكتاب الثالـث من هذا القانون.

المطلب الثالث

الركن المعنوي

يشترط لقيام الجريمة قيام القصد الجنائى وذلك لأن هذه الجريمة جريمة عمدية، ويشترط المشرع توافر القصد الجنائى العام المتمثل فى العلم والإرادة، فضلا عن توافر القصد الجنائى الخاص وهو نية التخلص من الضرائب.

ولا يشترط المشرع حدوث ضرر بالفعل من تزوير الإقرار كالشأن فى شرط العقاب على التزوير فى قانون العقوبات، وذلك لأن الضرر المحتمل يتوافر دائما فى هذه الجريمة، ويتمثل فى تعريض المصلحة الضريبية للخطر [1]. وذلك لأن الجريمة الضريبية كما بينا من جرائم الخطر وليست من جرائم الضرر فيكفى للعقاب على التزوير فى الإقرارات الضريبية مجرد احتمال تعرض مصلحة الضرائب للخطر والمتمثل بقلة الحصيلة المطالبة بتقديمها إلى الخزانة العامة للدولة.

---

(1) د/أحمد فتحى سرور- المرجع السابق - ص 359.

المبحث الثاني

العقوبة

عاقب المشرع على هذه الجريمة بنص المادة 133 التى ورد نصها كالتالي:

"يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين".

ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

1- تقديم الإقرار الضريبي السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها.

2- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا.

وبالنظر إلى النص سالف الذكر يتضح لنا أن جريمة التزوير في الإقرارات الضريبية، والمستندات المقدمة إلى مصلحة الضرائب، المنصوص عليها فى المادة سالفة الذكر أصبحت من الجنح وعقوبتها سالفة الذكر. بعد أن كانت هذه الجريمة فى القانون السابق من الجنايات وعقوبتها السجن م 178، 181.

الفصل الثالث

جرائم الإخلال بوسائل الرقابة الضريبية

تمهيد وتقسيم:

وضع المشرع الضريبي العديد من الوسائل التى يمكن من خلالها مراقبة تنفيذ القانون الضريبي، ومن هذه الوسائل واجب تقديم الإقرار الضريبي لمعرفة مركز الممول الضريبي وماهية إيراداته ومصروفاته[1]، وواجب الإبلاغ عن بداية النشاط، وإمساك الدفاتر والمستندات وتمكين موظفى المصلحة من الاطلاع عليها لمعرفة مدى صحة ما أدلوا به من بيانات فى إقراراتهم الضريبية،

(1) هناك العديد من الإخطارات التى أوجبها القانون على الممول منها بالإضافة إلى الإخطار ببداية النشاط الإخطار بطبع الكتب م76 نموذجحصر، والإخطار بمنح التراخيص م77، 26حصر،22، 24، والإخطار بالتوقف عن النشاط بسبب الوفاة م79 /1، والتوقف الجزئى، وذلك على النموزج25 توقف م83، والإخطار بالتنازل عن المنشاة م8 واعتبرت المادة سالفة الذكر المتنازل إليه مسئولا بالتضامن مع المتنازل عما يستحق من ضرائب عن أرباح منشاة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة التنازل. وقد أعطت له الحق فى أن يطلب من مأمورية الضرائب أن تعطيه بيانات عن الضرائب المستحقة عن المنشاة، ويجب عليها أن توافيه بالبيان المذكور بموجب خطاب خلال 9 يوما وإلا برئت ذمته من الضريبة. وحق مطالبة المتنازل إليه للمأمورية بموافاته ببيان عن الضرائب المستحقة عن المنشأة المتنازل عنها خلال المدة المذكورة مشروطا بأن يكون التنازل قد استوفى شروطه القانونية التى يقضى بها القانون رقم 11لسنة 194 الخاص ببيع المحال التجارية ورهنها فلا يكون للتنازل حجته فيما يتعلق بتحصيل الضرائب فى حالة عدم توافر هذه الشروط. وبالتالي فإن المدة المحددة لإخطار المتنازل إليه بقيمة الضرائب المستحقة على المنشاة المتنازل عنها يتم حسابها من تاريخ طلبه المبنى على تنازل مستوفى الشروط القانونية وقبل استيفاء ذلك بأن ميعاد التسعون يوما لا يسرى فى حق المصلحة .

وإلـزام المموليـن بعـدم إتـلاف المسـتندات قبـل انقضـاء مـدة التقـادم التـى يسـقط بعدهـا حـق الدولـة فى المطالبـة بالضرائـب والمبالـغ المسـتحقة. والالتـزام بتطبيـق نظـام اسـتقطاع وخصـم وتحصيـل وتوريـد الضريبـة فى المواعيـد التـى حددهـا القانـون، والالتـزام بـإدراج مبلـغ الضريبـة في الإقـرار الضريبـي بقيمـة الضريبـة المقـدرة فعـلاً. وغـير ذلـك مـن الوسـائل التـى أوجدهـا القانـون للرقابـة ولضـمان تطبيـق القانـون عـلى الوجـه الصحيـح.

وسـوف نتنـاول كل جريمـة مـن الجرائـم السـابقة كل عـلى حـده فى مبحـث مسـتقل عـلى النحـو التـالي:

المبحـث الأول: جريمة عـدم تقديم الإقرار الضريبي.

المبحـث الثاني: جريمة عدم الإخطار ببداية النشـاط.

المبحـث الثالـث: جريمة الامتناع عن إمسـاك الأوراق الضريبية.

المبحـث الرابع: جريمة عـدم تقديم الأوراق الضريبية.

المبحـث الخامس: جريمـة إتلاف الأوراق الضريبية.

المبحــث الســادس: جريمــة الامتنــاع عــن تطبيــق نظـام اسـتقطاع وخصـم وتحصيـل وتوريـد الضريبـة فى المواعيـد القانونيـة.

المبحــث الســابع: جريمــة إدراج الممــول مبلـغ الضريبــة في الإقــرار الضريبــي بأقـل مـن قيمـة الضريبـة المقـدرة.

المبحث الأول

جريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي

تمهيد:

الإقــرار الضريبــي هــو العمــل الأولى أو الاساســى الــذى بواســتطه يقــر الممــول بالدخــول فى مجــال تطبيــق أحــد النصــوص الضريبيــة، ويتعهــد بذلــك بــأن يجــرى مــع الإدارة حــواراً مــن شــأنه أن يســمح لهــا بــأن تحــدد عــلى أســاس مــن الصحــة والدقــة مبلــغ الضريبــة الواجــب دفعــه [1]. أو هــو بيــان يقدمــه الممــول الــذى يخضــع القانــون دخلــه للضريبــة إلى الإدارة الماليــة يوضــح فيــه قيمــة دخلــه والأســباب والأســس والبيانــات التــى يســتند إليهــا فى ذلــك وقــد يرفــق بهــذا الإقــرار ملخصــات توضــح تلــك الأســس والبيانــات.

والإقــرار بطبيعتــه عبــارة عــن تعريــف بالممــول حيــث يقدمــه للســلطات الضريبيــة المختصــة مبينــا دخلــه الخاضــع للضريبــة، فهــو يعطــى الممــول فرصــة لبيــان دخلــه ويعطــى بهــذه البيانــات الفرصــة للســلطات الضريبيــة للتحقــق مــن دخلــه، وإذا لم تطمــئن إليــه وتتأكــد مــن صحــة مــا قدمــه فإنهــا تقــوم بقيــاس الدخــل إداريــا ضمانــا لمــوارد الخزانــة العامــة، فالإقــرار إذن خاضــع لرقابــة الســلطة الضريبيــة المختصــة حيــث يتــم فحصــه بمعرفتهــا للتحقــق مــن صحــة مــا ورد بــه، وإدخــال مــا تــراه مــن تعديــلات عليــه وذلــك طبقــا لوجهــة النظــر التــى انتهــت إليهــا [2].

ويعتــبر الإقــرار الضريبــي اعــتراف مــن الممــول بربحــه أو خســارته مــن نشــاطه الــذى يزاولــه، ويعــد إقــراراً كل ورقــة يقدمهــا الممــول فى الميعــاد القانــونى

---

(1) د/رابح رتيب - المرجع السابق - ص 56..

(2) د/على محمد عبدالمتعال - اساسبات فى علم الضرائب - دار الجيل للطباعة - القاهرة سنة 1967 ص71، 72.

يبن فيها مقدار ربحه أو خسارته واستوفت الشكل القانونى والأوضاع المنصوص عليها فى القانون ولائحته التنفيذية [1].

ويتميز الإقرار الضريبي عن الإقرار بوجه عام فى أن الممول يقدمه إلى مصلحة الضرائب تطبيقا للقانون متضمنا البيانات التى يحددها القانون فى هذا الشأن، ملتزما بالصدق فى كل ما يقدمه من بيانات، وذلك مراعاة للثقة التى وضعتها المصلحة فى الممول، حيث أوجب القانون على المصلحة قبول الإقرار بدون إبداء أية ملاحظة بشأنه مفترضا فيه صدق الممول. هذا بخلاف الإقرار العادي الذى يصدر عن المقر بناء على مطلق تقديره دون أن يلتزم بمراعاة الصدق فيه أو يؤيد ما يرد فيه بمستندات.

وسوف نقوم بتوضيح هذه الخصائص من خلال أركان الجريمة والعقوبة المقررة لها، وذلك من خلال المطلبين التاليين.

المطلب الأول: أركان الجريمة.

المطلب الثاني: العقوبة .

(1) د/محمد حسن الحديدى - ضريبة الدخل فى التشريع المصرى - مكتبة عين شمس - القاهرة 1968 - ص 253.

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم :

تتكـون جريمـة الامتنـاع عـن تقديـم الإقـرار الضريبـي شـأنها فى ذلـك شـأن أى جريمـة مـن ركنـين هـما الركـن المـادي والركـن المعنـوي. وفيـما يـلى بيـان ذلـك بـشىء مـن التفصيـل مـن خـلال الفرعـين التاليـين:

الفـرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثـاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول

الركن المادي

يتمثـل الركــن المــادي فى جريمـة الامتنــاع عــن تقديــم الإقــرار الضريبــي فى اتخـاذ موقـف سـلبى يتمثـل في الامتنـاع عـن تقديـم الإقـرار فى الميعـاد الـذى يحـدده القانـون أو التأخـير فيـه. فقـد أوجـب القانـون فى المـادة 82 عـلى كل ممـول لـه نشـاط خاضـع للفحـص والتقديـر أن يقـدم إقـراراً ضريبيـاً عنـه في مـدة محـددة، التـى وردت عــلى النحــو التــالي: "يلتــزم كل ممــول بــأن يقــدم إلى مأموريــة الضرائــب المختصــة إقـراراً ضريبيـاً سـنوياً عـلى النمـوذج الـذى تحـدده اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون، مصحوبـا بالمسـتندات التـى تحددهـا اللائحـة. ويـسرى حكـم الفقـرة السـابقة عـلى الممـول خـلال فـترة إعفائـه مـن الضريبـة. ويعتـبر تقديـم الإقـرار لأول مـرة إخطـارا بمزاولـة النشـاط". وأعفـى القانـون الممـول مـن تقديـم الإقـرار فى الحـالات الآتيـة:

1- إذا اقتـصر دخله على المرتبـات وما فى حكمها.

2- إذا اقتـصر دخلـه عـلى إيـرادات الـثروة العقاريـة ولم يتجـاوز دخلـه منهـا المبلـغ المحـدد فى المـادة 7 مـن هـذا القانـون.

3- إذا اقتـصر دخلـة عـلى المرتبـات ومـا فى حكمهـا وإيـرادات الـثروة العقاريـة ولم يتجـاوز صـافى دخلـه منهـما المبلـغ المحـدد فى المـادة 7 مـن هـذا القانـون.

وحـدد القانـون ميعـاداً لتقديـم هـذا الإقـرار وذلـك فى المـادة 83 التـى نصـت عـلى: "أن يقـدم الإقـرار فى المواعيـد الآتيـة:

أ- قبـل أول إبريـل مـن كل سـنة تاليـة لانتهـاء الفـترة الضريبيـة عـن السـنة السـابقة لهـا بالنسـبة إلى الأشـخاص الطبيعيـن.

ب- قبـل أول مايـو مـن كل سـنة أو خـلال أربعـة أشـهر تاليـة لتاريـخ انتهـاء السـنة المالية بالنسـبة إلى الأشـخاص الاعتباريـة.

إلا إذا طلـب الممـول قبـل تاريـخ انتهـاء المـدة المحـددة لتقديـم الإقـرار بخمسـة عـشر يومـا عـلى الأقـل مـد ميعـاد تقديمـه فى هـذه الحالـة يمتـد ميعـاد تقديـم الإقـرار مـدة سـتين يومـا م 85". أو بعـد مـضى سـتين يومـا مـن انتهـاء الميعـاد المحـدد لتقديـم الإقـرار الضريبـي في حالـة مـد أجـل تقديـم الإقـرار المـادة 85.

وأوجبـت الفقـرة الثانيـة مـن المـادة 83 أن يوقـع الإقـرار مـن الممـول أو مـن يمثلـه قانونـاً، وإذا أعـد الإقـرار مـن محاسـب مسـتقل فـإن عليـه التوقيـع عـلى الإقـرار مـع الممـول أو مـع ممثلـه القانـونى، وإلا اعتـبر الإقـرار كأن لم يكـن.

وفى جميـع الأحـوال يجـب أن يكـون الإقـرار موقعـاً مـن محاسـب مقيـد بجـدول المحاسـبين والمراجعـين وذلـك بالنسـبة لـشركات الأمـوال والجمعيـات التعاونيـة، والأشـخاص الطبيعيـين وشركات الأشـخاص إذا تجـاوز رقـم الأعـمال لأى منهـم مليـوني جنيـه سـنوياً.

كـما ألزمـت تلـك المـادة فى الفقـرة الثالثـة ورثـة الممـول أو وصى التركـة أو المصفـى بـأن يقدمـوا الإقـرار الضريبـي عـن الفـترة السـابقة عـلى الوفـاة خـلال تسـعين يومـا مـن تاريـخ الوفـاة وأن يـؤدى الضريبـة المسـتحقة عـلى الممـول مـن مـال التركـة.

وألزمـت تلـك المـادة فى فقرتهـا الرابعـة الممـول الـذى تنقطـع إقامتـه بمـصر، أن يقـدم الإقـرار الضريبـي قبـل انقطـاع إقامتـه بسـتين يومـا عـلى الأقـل مـا لم يكـن هـذا الانقطـاع لسـبب مفاجـىء خـارج عـن إرادتـه.

وألزمـت المـادة سـالفة الذكـر فى فقرتهـا الأخـيرة الممـول الـذى يتوقـف عـن مزاولـة نشـاطه بمـصر توقفـا كليـا أن يقـدم الإقـرار الضريبـي خـلال سـتين يومـا مـن تاريـخ التوقـف.

وأوجـب القانـون عـلى مصلحـة الضرائـب أن تقبـل الإقـرار الضريبـي عـلى مسـئولية الممـول م 84.

وأوجـب القانـون فى المـادة 82، والمـادة 1مـن اللائحـة التنفيذيـة للقانـون عـلى الممـول تقديـم الإقـرار الضريبـي إلى المأموريـة المختصـة وهـى المأموريـة المختصـة جغرافيـاً أو نوعيـاً بنشـاط الممـول والتـى بهـا الملـف الضريبـي الخـاص بالممـول، أو يقـع مـكان مزاولتـه لنشـاطه في اختصاصهـا جغرافيـا أو نوعيـا وذلـك طبقـا للـمادة 8 مـن اللائحـة التنفيذيـة للقانـون بالنسـبة للأشـخاص الطبيعيـين، والمـادة 53 بالنسـبة للأشـخاص الاعتباريـة.

وليـس بـشرط أن يـرد الإقـرار الضريبـي فى النمـوذج المعـد لـه المحـدد لذلـك مـن قبـل المصلحـة، فهـذا النمـوذج هـو مجـرد إرشـاد للممـول إلى مـا يجـب أن يتضمنـه الإقـرار مـن بيانـات فلـو حـدد الممـول هـذه البيانـات فى أى ورقـة أيـا كانـت صـح هـذا الإقـرار وذلـك لأن القانـون لم يحـدد هـذه الورقـة بعينهـا [1].

ويجـوز للممـول أن يعـدل فى إقـراره أو يقـدم إقـرارا آخـر مـا دام ذلـك فى الميعـاد القانـونى لتقديـم الإقـرار. وليـس بـشرط أن يقـدم الممـول الإقـرار الضريبـي إلى المأموريـة المختصـة فقـد أجـاز القانـون تقديمـه إلى أى جهـة ومـن بينهـا البريـد أو فى الموقـع الاليكـتروني لمصلحـة الضرائـب أو بـأى طريقـة أخـرى.

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع والمكان السابقين .

الفرع الثاني

الركن المعنوي

جريمـة عـدم تقديـم الإقـرار الضريبـي مـن الجرائـم العمديـة التـى يتطلـب ركنهـا المعنـوي ضرورة توافـر القصـد الجنـائى العـام لـدى الممـول فيكفـى أن يعلـم الممـول أنـه لم يقـم بتقـدم الإقـرار الضريبـي إلى مصلحـة الضرائـب، وأن تتجـه إرادتـه إلى ذلـك باتخـاذ موقـف سـلبي يتمثـل في عـدم تقديـم الإقـرار الضريبـي في الميعـاد الـذى يحـدده القانـون.

ولم يشـترط المـشرع توافـر قصـد جنـائى خـاص فالجريمـة ترتكـب بمجـرد امتنـاع الممـول عـن تقديـم الإقـرار الضريبـي وانتهـاء مواعيـد تقديمـه حتـى ولـو لم يكـن قصـد الممـول مـن امتناعـه عـن تقديـم الإقـرار التهـرب مـن الضريبـة [1].

---

(1) د/حسن صادق المرصفاوى - التجريم في تشريعات الضرائب - ص 154 - مشار إليه - د/مجدى محمد على - نصر أبو العباس أحمد - جرائم التهرب الضريبي - المرجع السابق - ص93.

المطلب الثاني

العقوبة

عاقب القانون على هذه الجريمة، وهى عدم تقديم الإقرار الضريبي أو التأخير في تقديمه في الميعاد المحدد له من قبل القانون، بالغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه. وذلك فى نص المادة 135 التى وردت على النحو التالي "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيا من الأفعال الآتية:

1- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي:

وفى جميع الحالات تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

وفى حالة التصالح طبقا لنص المادة 138 فإن الممول يسدد تعويضاً مقداره ألفا جنيه بالإضافة إلى الضريبة المستحقة عليه عن السنة موضوع الاتهام والتى لم يقدم عنها الإقرار.

فقد وردت المادة سالفة الذكر على النحو التالي: "للوزير أو من ينيبه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة فى أى حالة تكون عليها قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

1- المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة 135 من هذا القانون بالإضافة إلى مبلغ مقداره ألفا جنيه.

المبحث الثاني

جريمة عدم الإخطار بمزاولة النشاط

تمهيد :

الإخطـار بمزاولـة النشـاط هـو بيـان يقدمـه الممـول إلى مصلحـة الضرائـب يفيـد قيامـه بنشـاط معـين فى وقـت معـين وفى مـكان معـين. أو هـو العمـل الأولى أو الاسـاسى الـذى بواسـتطه يقـر الممـول بالدخـول فى مجـال تطبيـق أحـد النصـوص الضريبيـة، ويتعهـد بذلـك بـأن يجـرى مـع الإدارة حـواراً مـن شـأنه توطيـد العلاقـة بـين المصلحـة والممـول فى جـو مـن الشـفافية والثقـة المتبادلـة. والغـرض مـن ذلـك هـو تمكـين الإدارة الضريبيـة مـن متابعـة الممـول، وكذلـك فـرض الالتـزام الطوعـى مـن جانـب الممـول لـلإدارة الضريبيـة، حتـى لا يفاجـىء الممـول بعـد ذلـك بالمحاسـبة مـن جانـب المصلحـة.

ولم يحـدد القانـون شـكلاً معينـا لهـذا الإخطـار، فإنـه يكفـى أن يتـم بأيـة ورقـة تتضمـن بيانـات أساسـية تفيـد بوضـوح عـن بدايـة النشـاط وتاريخـه. بـل إن القانـون قـد جعـل مـن مجـرد تقديـم الممـول لإقـراره الضريبـي قرينـة قاطعـة عـلى بدايـة النشـاط [1].

وسـوف نقـوم بتوضيـح هـذه مـن خـلال أركانهـا والعقوبـة المقـررة لهـا، وذلـك مـن خـلال المطلبـين التاليـين:

المطلـب الأول: أركان الجريمة.

المطلـب الثاني: العقوبة.

---

(1) تطبيقا لذلك أفتى مجلس الدولة بتاريخ 21/3/195 في الفتوى رقم 182/52 /272 في واقعة التنازل عن المنشأة بأن استدعاء مصلحة الضرائب للمتنازل عن المنشاة قبل انتهاء المدة المحددة للإخطار بواقعة التنازل واعترافه أمامها بتنازله عن منشأته للغير يعد بمثابة تبليغ عنه في الميعاد القانوني , وأيدت محكمة النقض اتجاه محكمة الإستئناف عدم اعتبار الخطاب الذي يرسله الممول إلى مصلحة الضرائب بتكوين شركة بمثابة إخطار بالتنازل. طعن رقم 89 لسنة 21 ق جلسة 18/6/1952.

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم:

تتكـون جريمـة الامتنـاع عـن تقديـم الإخطـار بمزاولـة النشـاط شـأنها فى ذلـك شـأن أى جريمـة مـن ركنـين الركـن المـادي والركـن المعنـوي.

وسـوف نتناول ذلـك بالتفصيل من خـلال الفرعين التاليين:

الفـرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثـاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول

الركن المادي

يتمثل الركن المادي فى جريمة الامتناع عن تقديم الإخطار بمزاولة النشاط فى عدم تقديم الممول الإخطار الذى حدده القانون لبداية النشاط فى الميعاد الذى حدده القانون أو التأخير فيه. وأوجب القانون على مصلحة الضرائب أن تقبل الإخطار على مسئولية الممول دون أن تناقشه فيه. فجاء نص المادة 74 على النحو التالي: "على كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاطا غير تجاري، أن يقدم إلى مصلحة الضرائب إخطارا بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ بدء مزاولة النشاط. ويلتزم الممول الذى ينشىء فرعاً أو يقوم بأى تغيير متعلق بالنشاط أو المنشاة، بأن يخطر المصلحة بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ ذلك التغيير. ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية على الممثل القانونى للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسئول عن الإدارة بحسب الأحوال".

وفرض القانون تقديم إخطار مزاولة النشاط على عاتق الممول نفسه، أو الممثل القانون للشخص الإعتبارى أو مديره، أو عضو مجلس إدارته المنتدب، أو الشخص المسئول عن الإدارة، فلو عهد هؤلاء إلى شخص آخر لتقديمه فتقاعس عن تقديمه فلا تنتفى المسئولية عن الممول ويظل هو المسئول عن الجريمة [1]. ويجب إن يقدم الإخطار في موعد ثلاثين يوما من بداية مزاولة النشاط.

وإذا كان القانون يعاقب الممول على عدم تقدمه لمصلحة الضرائب بإخطار مزاولة النشاط، فإن عبء إثبات ممارسة ذلك النشاط يقع عبء

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ض 365.

إثباتـه عـلى مصلحـة الضرائـب بالأدلـة التـى تثبـت ذلـك. فقـد قضـت محكمـة النقـض بـأن واقعـة مزاولـة النشـاط مـن الوقائـع المادـيـة، ومـن ثـم فـإن عـبء إثباتهـا يقـع عـلى مصلحـة الضرائـب إذا ادعـت خـلاف ذلـك [1]. وليـس لمأمـور الضرائـب أن يبنـى قـراره بمزاولـة النشـاط معـين عـلى الاسـتنتاج الغـير مؤسـس مـن الواقـع أو عـلى تحرياتـه الخاصـة طالمـا لم يبـين فى تقريـره مصـدر علمـه وتحرياتـه حتـى يمكـن للمحكمـة مراقبتهـا [2].

فالركـن المـادي في هـذه الجريمـة يتحقـق باتخـاذ الممـول موقـف سـلبى يتمثـل في الامتنـاع عـن تنفيـذ الالتـزام الـذى أمـره بـه المـشرع الضريبـي وهـو الإخطـار بمزاولـة مـا يمـارس مـن أنشـطة [3].

(1) رقم 28 لسنة 57 ق جلسة 7/3/1994.

(2) د/رمضان صديق - المرجع السابق - ص119.

(3) د/سيد عبدالمولى - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - ط 1995 -دار النهضة العربية - ص418 وما بعدها.

الفرع الثاني

الركن المعنوي

جريمـة عـدم الإخطـار ببدايـة مزاولـة النشـاط تعتـبر مـن جرائـم السـلوك المجـرد، فـلا يشـترط فيهـا القصـد الجنـائى، فالقصـد الجنـائى فيهـا مفـترض، وتقـع الجريمـة بمجـرد الخطـأ العمـدى [1]. فتقـع الجريمـة بمجـرد مزاولـة الممـول للنشـاط دون أن يخطـر مصلحـة الضرائـب بـه في الميعـاد المحـدد مـن قبـل القانـون. دون أن يبحـث في مـدى توافـر القصـد الجنـائى مـن عدمـه. فهـذه الجريمـة مـن جرائـم السـلوك المجـرد التـى يكتفـى فيهـا المـشرع لإتمـام الجريمـة تحقـق السـلوك الاجرامـى بغـض النظـر عـن النتائـج المترتبـة عـلى ذلـك [2].

والامتنـاع الـذى تقـوم بـه الجريمـة لا يحتـاج إلى طلـب مـن مصلحـة الضرائـب إذ أن تقديـم الممـول لإخطـار مزاولـه النشـاط واجـب بنـص القانـون فالامتنـاع عـن الإجابـة إلى أوامـر القانـون يعـد جريمـة.

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ض 366.

(2) د/ مأمون سلامه - قانون العقوبات - القسم العام - دار النهضة العربية - ص 116.

المطلب الثاني

العقوبة

عاقب القانون على هذه الجريمة بالغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه. فجاء نص المادة 135 على النحو التالي "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من إرتكب أيا من الأفعال الآتية:

الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط:

والمتأمل فى نص المادة سالفة الذكر يرى أن الجريمة التى أوردها القانون فى النص سالف الذكر، وهى عدم الإخطار ببداية مزاولة النشاط أصبحت من الجنح وعقوبتها الغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب هذه الجريمة خلال ثلاث سنوات، بعد أن كانت فى القانون السابق من الجنايات طبقا لنص المادتين 178، 181. وعقوبتها السجن والتعويض.

وفى جميع الحالات تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

المبحث الثالث

عدم إمساك الأوراق الضريبية

تمهيد وتقسيم:

أوجب المشرع الضريبي حماية للمصلحة الضريبية على الممول أن يستخدم سجلات وأوراق تفيد فى التحقق من نشاط الممول من ناحية إيراداته ومصروفاته، وعاقب من يقوم بإتلاف هذه السجلات قبل انقضاء مدة التقادم التى لا يجوز بعدها للحكومة أن تطالبه بالضريبة. وكان قانون الضرائب السابق قد الزم الممول الذى يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً فقط أن يمسك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة ذلك النشاط فى الأحوال الآتية: إذا تجاوز رأس مال النشاط عشرين ألف جنيه، وإذا تجاوز صافى ربح هذا النشاط وفقا لأخر ربط ضريبى نهائى عشرة ألاف جنيه، وعاقب المشرع على مخالفة ذلك بغرامة مقدارها ثلاثمائة جنيه وتضاعف الغرامة فى حالة العود خلال ثلاث سنوات م96، 187، 4/98.

ووفقا للتعديل الذى أدخله القانون الجديد على طبيعة النشاط والأحوال التى يجب على الممول إمساك الدفاتر والسجلات، يراعى أن جريمة إمساك الممول للدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة النشاط التجارى أو الصناعى أصبحت فى ظل القانون الجديد غير مؤثمة إذا لم يتجاوز رأس مال الممول خمسين ألف جنيه أو لم يتجاوز رقم أعماله المستثمر مأتين وخمسين ألف جنيه، أو لم يتجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لأخر ربط نهائى عشرين ألف جنيه. مع ملاحظة أن واقعة عدم إمساك التاجر الذى يجاوز رأس ماله المستثمر فى التجارة عشرين ألف جنيه قد تشكل فى حقه جنحة عدم إمساك الدفاتر التى تستلزمها طبيعة تجارته والمؤثمة بالمواد1/21، 29 من قانون التجارة الصادر بالقانون رقم 17 لسنة 1999.

وعاقـب القانـون عـلى مـن يمتنـع عـن إمسـاك هـذه المسـتندات والسـجلات فى نـص المـادة 133 التـى وردت عـلى النحـو التـالي ""يعاقـب بغرامـة مقدارهـا عـشرة ألاف جنيـه كل مـن خالـف أحـكام المـادة 78 /.

فقـد أوجـب القانـون فى المـادة سـالفة الذكـر عـلى المولـين أن يمسـكوا دفاتـر أو سـجلات فنـص عـلى "يلتـزم المولـين الأتى ذكرهـم بإمسـاك الدفاتـر والسـجلات التـى تسـتلزمها طبيعـة تجـارة أو صناعـة أو حرفـة كل منهـم، وذلـك طبقـا لمـا تحـدده اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون.

وبعد ذلك حددت الأشخاص الذين يلتزمون بإمسـاك الدفاتر والسـجلات.

1- الشـخص الطبيعـى الخاضـع للضريبـة وفقـا لأحـكام الكتـاب الثـاني مـن هـذا القانـون، الـذى يـزاول نشـاطا تجاريـاً أو صناعيـاً أو حرفيـاً أو مهنيـاً، إذا تجـاوز رأس مالـه المسـتثمر مبلـغ خمسـين ألـف جنيـه، أو تجـاوز رقـم أعمالـه السـنوى مبلـغ مائتـين وخمسـين ألـف جنيـه، أو تجـاوز صـافى ربحـه السـنوى وفقـا لأخـر ربـط ضريبـى نهـائى مبلـغ عشريـن ألـف جنيـه.

2- الشـخص الإعتبـارى الخاضـع لأحكام الكتاب الثالـث من هذا القانون.

ويلتـزم الممـول بالاحتفـاظ بالدفاتـر والسـجلات المنصـوص عليهـا فى الفقـرة الأولى مـن هـذه المـادة والمسـتندات المؤيـدة لهـا فى مقـره طـوال الفـترة المنصـوص عليهـا فى المـادة 91 مـن هـذا القانـون وهـى مـدة الخمـس سـنوات أو سـت سـنوات إذا كان الممـول متهربـاً.

كـما ألزمـت الممـول إذا كان مـن أصحـاب المهـن غـير التجاريـة بـأن يسـلم كل مـن يدفـع لـه مبلغـا مسـتحقا لـه بسـبب ممارسـته المهنـة أو النشـاط، كأتعـاب أو عمولـة أو مكافـأة، أو أى مبلـغ آخـر خاضـع لهـذه الضريبـة، إيصـالا موقعـا

عليـه منـه موضحـا بـه تاريـخ وقيمـة المبلـغ المحصـل ويلتـزم الممـول بتقديـم سـند التحصيـل إلى المصلحـة عنـد كل طلـب. وللمولـين إمسـاك حسـابات الكترونيـة توضـح الإيـرادات والتكاليـف السـنوية ويصـدر الوزيـر قـرارا بتنظيـم إمسـاك هـذه الحسـابات وضوابـط التحـرك مـن نظـام الحسـابات المكتوبـة إلى الكترونيـة.

وفيـما يـلى توضيح أركان هـذه الجريمة ومحلها والعقوبة المقررة لها.

وذلك من خـلال المطلبين التاليين.

المطلـب الأول: أركان الجريمة.

المطلـب الثاني: العقوبة

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم:

تتكـون جريمـة عـدم إمسـاك السـجلات والمسـتندات الضريبيـة شـأنها في ذلـك شـأن أى جريمـة مـن الركـن المـادي والركـن المعنـوي، وفيـما يـلى إلقـاء الضـوء عـلى هـذه الأركان، وذلـك في الفرعـين التاليـين:

الفـرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثـاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول

الركن المادي

يتحقق الركن المادي لهذه الجريمة بكل ما من شأنه يتحقق به عدم إمساك الدفاتر والمستندات الضريبية التى نص عليها القانون للتحقق من مراقبة الممول ومعرفة حقيقة إيراداته ومصروفاته. ينبغى أن يرد عدم الإمساك إلى الأوراق والمستندات التى نص عليها القانون، وبالتالي التى تكشف أو يكون من شأنها الكشف عن المركز الضريبي أو تطبيق القانون الضريبي. ولا محل للجريمة إذا أهمل الممول بإمساك الدفاتر والمستندات الشخصية أو العائلية ، وهنا تبدوا الحكمة من إفراد نص خاص لهذه الجريمة، وعدم ترك العقوبة للقواعد العامة، وعلة ذلك هو ما كان القانون الضريبي يهدف إليه من إحكام الرقابة الضريبية بفرض بعض الواجبات التى من شأنها تمكين الإدارة الضريبية من التحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي.

الفرع الثاني

الركن المعنوي

جريمـة عـدم إمسـاك الدفاتـر والمسـتندات الضريبيـة تعتـبر مـن الجنـح فـلا يشـترط فيهـا القصـد الجنـائى، وإنمـا تقـع الجريمـة بمجـرد الخطـأ العمـدى. فتقـع الجريمـة بمجـرد عـدم إمسـاك الممـول للدفاتـر والمسـتندات التـى نـص عليهـا القانـون، في حالـة توافـر الـشروط التـى نـص عليهـا القانـون في الممـول. دون أن يبحـث في مـدى توافـر القصـد الجنـائى مـن عدمـه.

المطلب الثاني

العقوبة

عاقب المشرع على هذه الجريمة بغرامة عشرة ألاف جنيه وتضاعف فى حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات، وفى حالة التصالح طبقا لنص المادة 138 فإن الممول يسدد تعويضاً مقداره ألفا جنيه بالإضافة إلى الغرامة المستحقة عليه.اذكر م 138.

وذلك فى نص المادة 135 التى وردت على النحو التالي: "يعاقب بغرامة مقدارها عشرة ألاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين 78 بند، 83 فقره. والبندمن المادة 78 نص على: المادة (78) "يلتزم الممولون الأتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ا - الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون، الذى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لأخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه.

2- الشخص الإعتبارى الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون.

وفى حالة التصالح نصت المادة (138) على الآتى: "للوزير أو من ينيبه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة فى أى حالة تكون عليها قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

1- المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة 135 من هذا القانون بالإضافة إلى مبلغ مقداره ألفا جنيه".

المبحث الرابع

الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية

تمهيد وتقسيم:

خـول القانـون الضريبـى موظفـى مصلحـة الضرائـب مـن المتمتعـين بصفـة الضبطيـة القضائيـة سـلطة الاطـلاع عـلى الدفاتـر والسـجلات التـى يمسـكها الممـول التـى يتوصـل مـن خلالهـا إلى حقيقـة مركـزه المـالى مـن حيـث إيراداتـه ومصروفاتـه ومـدى صحـة مـا قدمـه فى إقـراره الضريبـي مـن بيانـات.

وتأكيـداً لذلـك وحتـى تتـم العمليـة الضريبيـة بصـورة سـليمة، فقـد أوجـب القانـون عـلى مـن يحـوز هـذه الدفاتـر والسـجلات الضريبيـة التـى يرغـب مأمـور الضرائـب في الاطـلاع عليهـا أن يقدمهـا لـه عنـد طلبـه، وعاقـب عـلى الامتنـاع عـن تقديمهـا. فـورد النـص فى المـادة 135 "يعاقـب بغرامـة لا تقـل عـن ألفـى جنيـه ولا تجـاوز عـشرة آلاف جنيـه كل مـن أرتكـب أيـا مـن الأفعـال الآتيـة".

وعـددت الحـالات التـى تخضـع للعقـاب فى هـذه الحالـة ثـم أوردت فى عجـز المـادة كـما يعاقـب بـذات العقوبـة كل مـن خالـف أحـكام المـادة 1/96 وبالرجـوع إلى نـص المـادة سـالفة الذكـر نـرى أنهـا نصـت عـلى "يلتـزم الممـول بتوفـير البيانـات وصـور الدفاتـر والمحـررات بمـا فى ذلـك قوائـم العمـلاء والموردیـن التـى تطلبهـا المصلحـة منـه كتابـة وذلـك خـلال خمسـة عـشر يومـا مـن تاريـخ طلبهـا مـا لم يقـدم الممـول دليـلا كافيـا عـلى الصعوبـات التـى واجههـا فى إعـداد وتقديـم البيانـات المطلوبـة خـلال الفـترة المحـددة. ولرئيـس المصلحـة أو مـن يفوضـه مـد هـذه المـدة لمـدة مناسـبة إذا قـدم الممـول دليـلا كافيـاً عـلى مـا يعتريـه مـن صعوبـات فى تقديـم تلـك البيانـات والصـور.

وسوف نقوم بتوضيح هذه الجريمة من خلال أركانها والعقوبة المقررة لها وذلك من خلال المطلبين التاليين.

المطلب الأول: أركان الجريمة.

المطلب الثاني: العقوبة.

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم :

تتكـون جريمـة الامتنـاع عـن تقديـم الأوراق والمسـتندات إلى مصلحـة الضرائـب شـأنها شـأن أى جريمـة مـن ركنـين ركـن مـادى وركـن معنـوى، وفيـما يـلى بيـان ذلـك بـشىء مـن التفصيـل مـن خـلال الفرعـين التاليـين:

الفـرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثـاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول

الركن المادي

يتكون الركن المادي فى هذه الجريمة من الامتناع عن تقديم البيانات وصور الدفاتر والمستندات والمحررات التى إعتمد الممول عليها فى تقديم الإقرار الضريبي، فلكى تقوم هذه الجريمة لأبد أن يمتنع من تعين عليه تقديم هذه المستندات والسجلات عن تقديمها إلى موظفى مصلحة الضرائب. ويعتبر فى حكم الامتناع أن يغلق الممول محله فى التاريخ الذى حدده مأمور الضرائب للاطلاع عليها. والحكمة من ذلك هو إعطاء الحق لمصلحة الضرائب فى مراقبة الممول، ومعرفة مدى صدق الإقرار الضريبي المقدم منه للمصلحة من عدمه.

ويشترط أن يتم الاطلاع فى المكان الذى توجد فيه هذه السجلات المراد الاطلاع عليها وفى أثناء ساعات العمل العادية، والمراد بساعات العمل العادية أوقات العمل بالنسبة إلى المنشأة أو الشخص الذى ترى المصلحة استعمال سلطتها فى الاطلاع لديه لا أوقات العمل بالنسبة للمصلحة [1].

وإذا وجه مأمور الضرائب خطاباً إلى الممول باحضار دفاتره ومستنداته إلى المأمورية أو طالبه بتقدمها فى غير ساعات العمل العادية فامتنع الممول عن تقديم هذه الأوراق لا يعد هذا الامتناع جريمة.

ويجب أن يرد الامتناع على السجلات والدفاتر التى يلزم القانون الممول بإمساكها والتى يدون فيها إيراداته ومصروفاته. فلا عقاب إذا امتنع الممول عن تقديم أوراق شخصية لا علاقة لها بقانون الضريبية وكان من شأنها مثلا تعريف الممول بنفسه، كتقديم ما يفيد حالة الممول الاجتماعية أو غيرها من الأوراق الشخصية المتعلقة بالممول نفسه، والتى لا فائدة منها فى مراقبة الممول ومعرفة مدى صدقه أو كذبه فى معاملاته أو تصرفاته.

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 369.

الفرع الثاني

الركن المعنوي

نظـراً لأن هـذه الجريمـة عمديـة لذلـك يشـترط أن يتوافـر فيهـا القصـد الجنـائى العـام، ويشـترط أن يعلـم الممـول بـأن المصلحـة قـد طلبـت منـه تقديـم المسـتندات فأمتنـع عـن تقديمهـا خـلال الميعـاد الـذى حـدده القانـون، وأن تتجـه إرادتـه إلى هـذا الامتنـاع [1].

---

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 37 .

المطلب الثاني

العقوبة

يعاقب القانون على هذه الجريمة بالغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنية، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب هذه الجريمة خلال ثلاث سنوات. فجاء نص المادة 135 على النحو التالي: "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيا من الأفعال الآتية".

وعددت الحالات التى تخضع للعقاب فى هذه الحالة ثم أوردت فى عجز المادة: كما يعاقب بذات العقوبة كل من خالف أحكام المادة 1/96 وبالرجوع إلى نص المادة سالفة الذكر نرى أنها نصت على "يلتزم الممول بتوفير البيانات وصور الدفاتر والمحررات بما فى ذلك قوائم العملاء والموردين التى تطلبها المصلحة منه كتابة وذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ طلبها ما لم يقدم الممول دليلا كافيا على الصعوبات التى واجهها فى إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة. ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد هذه المدة لمدة مناسبة إذا قدم الممول دليلا كافياً على ما يعتريه من صعوبات فى تقديم تلك البيانات والصور.

وعليه يعاقب مقترف هذه الجريمة بالغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنية، وتضاعف هذه الغرامة في حالة العود إلى ارتكاب هذه الجريمة خلال ثلاث سنوات.

وفى حالة التصالح طبقا لنص المادة 138 فإن الممول يسدد تعويضاً مقداره ألفا جنيه بالإضافة إلى الغرامة المستحقة عليه.

حيث ورد نص المادة (138) على النحو التالي: "للوزير أو من ينيبه التصالح فى الجرائم المنصوص عليها فى هذه المادة فى أى حالة تكون عليها قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

المبالغ المستحقة على المخالف فى الجرائم المنصوص عليها فى المادة 135 من هذا القانون بالإضافة إلى مبلغ مقداره ألفا جنيه.

المبحث الخامس

إتلاف الأوراق الضريبية

تمهيد وتقسيم:

أوجب المشرع الضريبي حماية للمصلحة الضريبية أن يمتنع من يحوز أوراقاً تفيد فى التحقق من تنفيذ القانون من إتلاف هذه الأوراق قبل انقضاء مدة التقادم التى لا يجوز بعدها للحكومة أن تطالبه بالضريبة. وعاقب على من يتلف هذه المستندات والسجلات قبل فوات مواعيد التقادم فى نص المادة 133 التى وردت على النحو التالي: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويكون الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

1- الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

فقد أوجب القانون على الممولين أن يمسكوا دفاتر أو سجلات، تفيد في التحقق من الالتزام بالقانون الضريبي، وفى التأكد من مدى صحة البيانات المقدمة من الممول في إقراره الضريبي. فنص فى المدة 78 على: "يلتزم الممولين الأتي ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة كل منهم، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون". وبعد ذلك حددت الأشخاص الذين يلتزمون بإمساك الدفاتر والسجلات.

1- الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الكتاب الثاني من هذا القانون، الذى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا

أو مهنيـا، إذا تجـاوز رأس مالـه المسـتثمر مبلـغ خمسـين ألـف جنيـه، أو تجـاوز رقـم أعمالـه السـنوى مبلـغ مائتـين وخمسـين ألـف جنيـه، أو تجـاوز صـافى ربحـه السـنوى وفقـا لأخـر ربـط ضريبـى نهـائى مبلـغ عشريـن ألـف جنيـه.

2- الشـخص الإعتبـارى الخاضـع لأحكام الكتاب الثالـث من هذا القانون.

ويلتـزم الممـول بالاحتفـاظ بالدفاتـر والسـجلات المنصـوص عليهـا فى الفقـرة الأولى مـن هـذه المـادة والمسـتندات المؤيـدة لهـا فى مقـره طـوال الفـترة المنصـوص عليهـا فى المـادة 91 مـن هـذا القانـون وهـى مـدة الخمـس سـنوات أو سـت سـنوات إذا كان الممـول متهربـاً.

كـما ألزمـت الممـول إذا كان مـن أصحـاب المهـن غـير التجاريـة بـأن يسـلم كل مـن يدفـع لـه مبلغـا مسـتحقا لـه بسـبب ممارسـته المهنـة أو النشـاط، كأتعـاب أو عمولـة أو مكافـأة، أو أى مبلـغ آخـر خاضـع لهـذه الضريبـة، إيصـالاً موقعـا عليـه منـه موضحـا بـه التاريـخ وقيمـة المبلـغ المحصـل ويلتـزم الممـول بتقديـم سـند التحصيـل إلى المصلحـة عنـد كل طلـب. وللمولـين إمسـاك حسـابات الكترونيـة توضـح الإيـرادات والتكاليـف السـنوية ويصـدر الوزيـر قـرارا بتنظيـم إمسـاك هـذه الحسـابات وضوابـط التحـرك مـن نظـام الحسـابات المكتوبـة إلى الكترونيـة.

وفيـما يـلى توضيـح أركان هـذه الجريمـة والعقوبـة المقـررة لهـا. وذلـك مـن خـلال المطلبـين التاليـين.

المطلـب الأول: أركان الجريمة.

المطلـب الثاني: العقوبة .

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم :

تتكـون جريمـة إتـلاف السـجلات والمسـتندات الضريبيـة شـأنها شـأن أى جريمـة مـن الركـن المـادي والركـن المعنـوي، وقيـما يـلى إلقـاء الضـوء عـلى هـذه الأركان فى الفرعـين التاليـين:

الفـرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثـاني: الركن المعنوي

الفرع الأول

الركن المادي

يتحقق الركن المادي لهذه الجريمة بكل ما يجعل الأوراق والمستندات غير صالحة للغرض الذى أعدت من أجله، وذلك للحيلولة دون الاستفادة منها فى التحقق من مدى صحة الالتزام بالتعليمات الضريبية المنصوص عليها فى القانون، والتثبت من صحة البيانات المقدمة من الممول إلى مصلحة الضرائب. وذلك مثل تمزيق السجلات والمستندات التى توضح حقيقة إيرادات ومصروفات الممول، أو محو أو كشط أى بيان من البيانات التى تضمنتها، أو أى نشاط يؤدى إلى عدم صلاحية هذه الأوراق والسجلات للتحقق من مراقبة الممول ومعرفة صحة ما قدمه فى إقراره الضريبي.

وينبغى أن يرد الإتلاف على الدفاتر والمستندات الضريبية التى تكشف أو يكون من شأنها الكشف عن المركز الضريبي أو تطبيق القانون الضريبي. ولا يحول دون وقوع الجريمة أن تكون الأوراق محل جريمة الإتلاف مملوكة للشخص نفسه، وهنا تبدوا الحكمة من إفراد نص خاص لهذه الجريمة، وعدم ترك العقوبة للقواعد العامة، وعلة ذلك حتى ولو تم الإتلاف من مالك هذه الأوراق هو ما كان القانون الضريبي يهدف إليه من إحكام الرقابة الضريبية بفرض بعض الواجبات التى من شأنها تمكين الإدارة الضريبية من التحقق من صحة تطبيق القانون [1].

(1) د/أحمد فتحى سرور - المرجع السابق - ص 373.

الفرع الثاني

الركن المعنوي

جريمـة إتـلاف الأوراق الضريبيـة جريمـة عمديـة يلـزم لتوافرهـا ضرورة توافـر القصـد الجنـائى العـام بعنصريـه العلـم والإرادة، فيشـترط أن يعلـم الجـانى بكنـة الأوراق والمسـتندات التـى أتلفهـا. ويلـزم أن تتجـه إرادتـه إلى الإتـلاف.

المطلب الثاني

العقوبة

يعاقـب القانـون عـلى هـذه الجريمـة بالحبـس مـدة لا عـن سـتة أشـهر ولا تجـاوز خمـس سـنوات، وبغرامـة تعـادل مثـل الضريبـة التـى لم يتـم أداؤهـا.

وذلـك بنـص المـادة 133 التـى وردت عـلى النحـو التـالي: "يعاقـب كل ممـول تهـرب مـن أداء الضريبـة بالحبـس مـدة لا تقـل عـن سـتة أشـهر ولا تجـاوز خمـس سـنوات وبغرامـة تعـادل مثـل الضريبـة التـى لم يتـم أداؤهـا بموجـب هـذا القانـون أو بإحـدى هاتـين العقوبتـين.

ويكـون الممـول متهرباً من أداء الضريبة باسـتعمال إحدى الطرق الآتية:

1- الإتـلاف العمـد للسـجلات أو المسـتندات ذات الصلـة بالضريبـة قبـل انقضـاء الأجـل المحـدد لتقـادم ديـن الضريبـة.

وفى حالـة العـود إلى ارتـكاب ذات الجريمـة خـلال ثـلاث سـنوات يحكـم بالحبـس والغرامـة معـا.

وفى حالـة التصالـح يلتـزم الممـول بدفـع المبالـغ المسـتحقة عليـه بالإضافـة إلى تعويـض يعـادل مثـل هـذه المبالـغ.

بنـص المـادة (138) التـى وردت عـلى النحـو التـالي: "للوزيـر أو مـن ينيبـه التصالـح فى الجرائـم المنصـوص عليهـا فى هـذه المـادة فى أى حالـة تكـون عليهـا قبـل صـدور حكـم بـات فيهـا وذلـك مقابـل أداء:

أ- المبالـغ المسـتحقة عـلى المخالـف فى الجرائـم المنصـوص عليهـا فى المـادة 133 بالإضافـة إلى تعويـض يعـادل مثـل هـذه المبالـغ.

المبحث الخامس

جريمة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية

تمهيد وتقسيم:

أوجب القانون على الجهات التى تتعامل مع الممولين أن تحصل منهم مبلغاً تحت حساب الضريبة عند قيامهم باستخراج ترخيص، أو عند استيراد سلعة من الخارج من قبل مصلحة الجمارك، أو عند منح الإيراد للطبيب عن طريق خصم مبلغ منه، والمحامى عند تعامله مع المحاكم. وتقوم هذه الجهات بتوريد هذه المبالغ إلى مصلحة الضرائب. وكان هدف المشرع الضريبي من ذلك التيسير على الممولين الخاضعين لهذا النظام من استقطاع مبلغ منهم وتوريده إلى الضرائب من جملة ما هو مستحق عليهم لها. وكذلك مراقبة الإدارة الضريبية لهؤلاء الممولين.

فنص فى المواد من 11 إلى 16 ومن 56 إلى 59 ومن 66 إلى 72 على الآتي: م11، 14، 16 / 56 فقرة أخيرة، 57، 58، 59 فقرة أخيرة 66، 67، فقرة أولى 2/67، 68، 69، 7، 1/71، 2/72، 3/71، 1/72، وفقرة:

- المادة (1 استثناء من أحكام المادة (8) من هذا القانون تسرى الضريبة على جميع المبالغ التى تدفع لغير المقيمين أيا كانت الهيئة التى تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها ، كما تسرى الضريبة على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر (1 %) بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم أخر وفى جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

- المادة (14) على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة بما فى ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها فى المادة (9) من هذا القانون مبلغا تحت حساب الضريبة المستحقة وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات فى الشهر السابق وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم فى الرجوع على الممول بما هو مدين به.

- المادة (15) يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقا للمادة (14) من هذا القانون بالأتي: تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك إعطاء العامل بناء على طلبه كشفا يبين فيه اسمه ثلاثيا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة.

- المادة (16) إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة طبقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

المادة (56) "تخضع للضريبة بسعر % المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشأت الفردية والأشخاص الإعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها، وتشمل هذه المبالغ ما يأتي:

1- العوائد.

2- الإتاوات عدا المبالغ التى تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة ، ويحدد الوزير بالإتفاق مع الوزير المختص بالصناعة الحالات التى تكون فيها حقوق معرفة لخدمة الصناعة

3- مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسي فى الخارج

4- مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها فى هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التى تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الإعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام القطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.

"وتلتزم المنشأت والأشخاص والجهات المشار إليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية من الشهر التالي للشهر الذى تم فيه الخصم".

المادة (57) "تخضع للضريبة المبالغ التى تدفعها المنشأت الفردية والأشخاص الإعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقا للسعر المنصوص عليه فى المادة 56 من

هـذا القانـون دون خصـم أى تكاليـف. - المـادة (58) مـع عـدم الإخـلال بـأى إعفـاءات ضريبيـة مقـررة في قوانـين أخـرى تخضـع للضريبـة عوائـد السـندات التـى تصدرهـا وزارة الماليـة لصالـح البنـك المركـزي أو غـيره مـن البنـوك بسـعر 32 % وذلـك دون خصـم أيـة تكاليـف ويلتـزم دافـع هـذا العوائـد أو مـن يحصـل عليهـا بحجـز مقـدار الضريبـة المسـتحقة وتوريدهـا إلى مأموريـة الضرائـب المختصـة خـلال الخمسـة عـشر يومـا الأولى مـن الشـهر التـالي للشـهر الـذي تـم فيـه الخصـم".

الخصم:

- المـادة (59) عـلى الجهـات والمنشـأت المبينـة فيـما بعـد أن تخصـم نسـبة مـن كل مبلـغ يزيـد عـلى ثلاثمائـة جنيـه تدفعـه عـلى سـبيل العمولـة أو السـمسرة أو مقابـل عمليـات الـشراء أو التوريـد أو المقـاولات أو الخدمـة إلى أى شـخص مـن أشـخاص القطـاع الخـاص، ويصـدر بتحديـد هـذه النسـبة قـرار مـن الوزيـر بمـا لا يجـاوز 5 % مـن هـذا المبلـغ وذلـك تحـت حسـاب الضريبـة التـى تسـتحق عـلى هـؤلاء الأشـخاص، ويسـتثنى مـن ذلـك الأقسـاط التـى تسـدد لـشركات التأمـين:

1- وزارات الحكومـة ومصالحهـا ووحـدات الإدارة المحليـة والهيئـات العامـة والهيئـات القوميـة الاقتصاديـة أو الخدميـة وشركات ووحـدات القطـاع العـام وشركات قطـاع الأعـمال العـام وشركات الأمـوال والمنشـأت والـشركات الخاضعـين لقوانـين الاسـتثمار، وشركات الأشـخاص التـى يجـاوز رأسـمالها خمسـين ألـف جنيـه أيـا كان شـكلها القانـونى، والـشركات المنشـأة بمقتـضى قوانـين خاصـة، والـشركات والمشروعـات المقامـة بنظـام المناطـق الحـرة، وفـروع الـشركات الأجنبيـة ومخـازن الأدويـة ومكاتـب الاسـتيراد والجمعيـات التعاونيـة والمؤسسـات الصحفيـة والمعاهـد التعليميـة والنقابـات والروابـط والأنديـة ومراكـز الشـباب والإتحـادان والمستشـفيات والفنـادق والجمعيـات والمؤسسـات الأهليـة عـلى اختـلاف أغراضهـا، والمكاتـب المهنيـة ومكاتـب التمثيـل الأجنبيـة،

ومنشـأت الإنتـاج السـينمائي والمسـارح ودور اللهـو، وصناديـق التأمـين الخاصـة المنشـاة بالقانـون رقـم 54 لسـنة 1975 أو بـأى قانـون أخـر

2- الجهـات والمنشـآت الأخـرى التـى يصـدر بتحديدهـا قـرار مـن الوزيـر، وتلتـزم هـذه الجهـات والمنشـأت بتوريـد المبالـغ التـى تـم خصمهـا إلى المصلحـة طبقـا للإجـراءات التـى تحددهـا اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون، وتلتـزم الجهـة أو المنشـأة التـى لم تقـم بخصـم أو توريـد إليهـا بـأن تـؤدى للمصلحـة هـذه المبالـغ بالإضافـة إلى مـا يرتبـط بهـا مـن مقابـل تأخـير. وقـد صـدر قـرارى وزيـر الماليـة رقمـى 535، 537 لسـنة 5 بشـأن تحديـد الجهـات والمنشـآت التـي تلتـزم بخصـم مبالـغ تحـت حسـاب الضريبيـة عـلى النشـاط التجـاري والصناعـي وفقـاً لحكـم البندمـن المـادة 59 مـن قانـون الضريبـة عـلى الدخـل رقـم 91 لسـنة 5 ، وكذلـك تحديـد أوجـه النشـاط التجـاري والصناعـي التـي يـسرى بشـأنها نظـام الخصـم تحـت حسـاب الضريبـة [1].

---

(1) قرار وزير المالية رقم 535 لسنة 5 بتحديد الجهات والمنشآت التي تلتزم بخصم مبالغ تحت حساب الضريبية على النشاط التجاري والصناعي وفقاً لحكم البندمن المادة 59 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 قرر: المادة الأولى: في تطبيق حكم البندمن المادة 59 من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه، تلتزم المنشآت الآتية بالخصم تحت حساب الضريبية على النشاط التجاري والصناعي وذلك متى زاد رقم أعمالها السنوي على مائتان وخمسون ألف جنيه سنوياً وفقاً لقائمة الدخل: 1ـ منشآت المقاولات والتوريدات. 2 مكاتب التصدير. 3 الوكلاء التجاريون. 4 وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية. 5 منشآت النقل السياحي. 6 منشآت الإنتاج التليفزيوني والمسرحي والإذاعي. 7 المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعي وفقاً لأحكام القانون رقم 24 لسنة 1977 في شأن السجل الصناعي وكذلك المنشآت التي لا تخضع لأحكام القانون المشار إليه إذا كانت تزاول أحد أوجه النشاط المدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية. المادة الثانية: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره سجل في: 9 / 7 / 5 قرار وزير المالية رقم 537 لسنة 5 بشأن تحديد أوجه النشاط التجاري والصناعي التي يسرى بشأنها نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة 59 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5. وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 قرر: المادة الأولى: تكون النسب التي يجرى خصمها تطبيقاً لحكم المادة =

التحصيـل تحت حسـاب الضريبة:

- المـادة (66) "عـلى الجهـات التـى تمنـح تراخيـص للاتجـار بالجملـة فى الخـضر والفاكهـة والحبـوب وغيرهـا مـن المـواد الغذائيـة، أو تلـك التـى تمنـح تراخيـص لمزاولـة الأنشـطة الحرفيـة، أن تحصـل عنـد تجديـد الترخيـص مبلغـا تحـت حسـاب الضريبـة ممـن يصـدر باسـمه التجديـد ويحظـر عـلى تلـك الجهـات تجديـد الترخيـص إلا بعـد تحصيـل هـذا المبلـغ.

ويصـدر بتحديـد هـذا المبلـغ قـرار مـن الوزيـر بمـا لا يجـاوز1 % مـن رسـم التحديـد"[1].

=59 من قانون الضريبة على الدخل الصادرة بالقانون رقم 91 لسنة 5 المشار إليه وفقاً للنسب الواردة بالجدول المرفق. المادة الثانية: على الجهات المذكورة في البندمن المادة 59 من القانون المشار إليه وكذلك الجهات والمنشآت الأخرى المشار إليها في البندمن المادة 59 من هذا القانون التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير إتباع القواعد التالية: أ تسليم الممول إيصالا بكل مبلغ يخصم منه تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي المستحقة عليه. ب توريد قيمة ما تم خصمه إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة في موعد أقصاه أخر أبريل/ يوليو/ أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به النموذج رقم 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة وذلك اعتباراً من المدة الثالثة 5 والتي تستحق من أول أكتوبر حتى آخره. المادة الثالثة: على الجهات والمنشآت المحددة بقرار من الوزير طبقاً للمادة 59/من القانون المشار إليه إمساك سجل يقيد فيه أولاً بأول أسماء المتعاملين الذين خضعت معاملاتهم لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وقيمة معاملاتهم ونسبة الخصم المطبقة وتاريخ التعامل وتاريخ التوريد. المادة الرابعة: علي الجهات الملتزمة بتنفيذ أحكام المادة 59 من قانون الضريبة على الدخل المشار إليه تحديد وظائف من يعهد إليهم تنفيذ إحكام المادة المذكورة. المادة الخامسة: لا تسرى أحكام هذا القرار على الجهات والمنشآت التي تختار نظام الدفعات المقدمة. المادة السادسة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره سجل في: 9 / 7 / 5 جدول بتحديد النسب التي يجرى خصمها تنفيذا لحكم المادة 59 من القانون رقم 91 لسنة 5 نوع النشاط و النسبة1 المقاولات والتوريدات فيما عدا توريدات المحاصيل البستانية للحكومة والقطاع العام 5. % من مالكي الغراس في حدود غراسهم. 2 المشتريات. 5. % 3 (أالخدمات 2% (بالمبالغ التي تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لأعضائها 5 % مقابل النقل بسيارتهم. (جالوكالة بالعمولة والسمسرة 5 % (دالخصومات والمنح والعمولات التي تمنحها شركات الدخان والأسمدة 5 %.(هـ جميع الخصومات والمنح والعمولات التي تمنحها شركات البترول لموزعيها %

(1) (قرار وزير المالية رقم 536 لسنة 5 بشأن المبالغ التي تحصل تحت حساب الضريبة =

- المـادة (67) "عـلى مصلحـة الجـمارك أن تحصـل مـن أشـخاص القانـون نسـبة مـن قيمـة ورداتهـم مـن السـلع المسـموح بتوريدهـا للبـلاد للاتجـار فيهـا أو تصنيعهـا وذلـك تحـت حسـاب الضريبـة التـى تسـتحق عليهـم.

وفى حالـة التنـازل عـن هـذه السـلع أو تظهـير مسـتنداتها إلى الغـير يتـم تحصـل نسـبة مـن المتنـازل والمتنـازل إليـه ومـن أطـراف التظهـير. ويصـدر بتحديـد هـذه النسـب قـرار مـن الوزيـر بمـا لا يجـاوز 2% مـن قيمـة الـواردات ويتـم تحصيـل تلـك النسـب مـع الضرائـب الجمركيـة عـلى هـذه السـلع وبـذات إجـراءات تحصيلهـا"[1].

=عند تجديد التراخيص أو القيام بالدفع أو تقديم بيان جمركي وفقاً للمواد 66، 68، 71 من قانون الضريبة على الدخل الصادرة بالقانون 91 لسنة 5 وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 قرر: المادة الأولى: يكون المبلغ الذي تحصله الجهات التي تمنح تراخيص للاتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة النشاط للحرفيين لحساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي يعادل نسبة% من الرسم المقرر لتجديد الترخيص. المادة الثانية: يكون المبلغ الذي تحصله المجازر عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص عن كل رأس من الذبائح تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي يعادل% من قيمة رسم الذبح المقرر. المادة الثالثة: يكون المبلغ الذي تحصله مصلحة الجمارك عن كل بيان جمركي يقدم من شخص يزاول مهنة التخليص الجمركي من غير أشخاص القطاع العام تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية خمسة جنيهات. المادة الرابعة: يسلم الممول إيصالا بكل مبلغ يحصل منه حساب الضريبة وعلى الجهات المذكورة في المواد 66، 68، 71 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 توريد ما حصلته إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه أخر أبريل/ يوليو / أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً بالنموذج 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة موضحاً به: أ قيمة إجمالي المبالغ المحصلة خلال الثلاثة أشهر السابقة وموضحاً به أسم كل ممول والمبلغ المخصوم منه. ب المبالغ المحصلة من كل ممول على حدة التي تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة. المادة الخامسة: على الجهات الملزمة بتنفيذ أحكام المواد المشار إليها في هذا القرار تحديد وظائف من يعهد إليهم بتنفيذها.المادة السادسة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره.

(1) قرار وزير المالية رقم 534 لسنة 5بشأن النسبة التي تحصل من قيمة الواردات تحت حساب الضريبة من أشخاص القانون الخاص طبقا لحكم المادة 67 من قانون ضريبة الدخل 91 رقم لسنة 5 وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضرائب على الدخل قرر: المادة الأولى: على مصلحة الجمارك إن تقوم بتحصيل نسبة بواقع نصف فى المائة من قيمة الـواردات من أشخاص القانون الخاص لحساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. وأن تقوم بتسليم =

- المـادة (68) "عـلى المجـازر عنـد قيامهـا بالذبـح لصالـح أشـخاص القانـون الخـاص الخاضعـين للضريبـة أن تحصـل مـع رسـوم الذبـح المقـررة مبلغـا تحـت حسـاب الضريبـة المسـتحقة وذلـك عـن كل رأس مـن الذبائـح. ويصـدر بتحديـد هـذا المبلـغ قـرار مـن الوزيـر بمـا لا يجـاوز% مـن قيمـة الرسـم. القـرار536 لسـنة 5 سـالف الذكـر".

- المـادة (69) "عـلى أقسـام المـرور الامتنـاع عـن تجديـد أو نقـل رخصـة تسـيير السـيارات الأجـرة أو النقـل المملوكـة لأى شـخص مـن أشـخاص القطـاع الخـاص إلا بعـد تحصيـل مبلـغ تحـت حسـاب الضريبـة المسـتحقة عليـه. ويصـدر بتحديـد هـذا المبلـغ قـرار مـن الوزيـر بمـا لا يجـاوز% مـن قيمـة الرسـم المقـرر للترخيـص المفـروض بقانـون المـرور الصـادر بالقانـون رقـم 66لسـنة 1973 ويتـم تحصيـل ذلـك المبلـغ دفعـة واحـدة أو عـلى أقسـاط طبقـا للقواعـد المنظمـة لسـداد الضريبـة المفروضـة عـلى السـيارة وفقـا لقانـون المـرور"[1].

= الممول إيصالا بكل مبلغ يحصل منة تحت حساب الضريبة المستحقة. المادة الثانية: فى تطبيق حكم المادة 67 من القانون رقم 91 لسنة 5 تلتزم مصلحة الجمارك بمراعاة ما يلي: أ الالتزام بالتحصيل عند الإفراج عن أية سلعة واردة لأى شخص من أشخاص القانون الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها إلا بعد أن تحصل النسبة الواردة فى المادةمن هذا القرار تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التي تستحق علية وذلك على أساس قيمة السلع المستوردة محددة طبقا لتقدير الجمارك. ب تحصيل ذات النسبة المبينة فى المادةمن هذا القرار فى حالة التنازل عن السلعة المستوردة من كل من المتنازل والمتنازل إليه وتعديل بيانات شهادة الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب الجمركية. ج توريد قيمة ما تم تحصيله إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا به:1 النموذج رقم 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة بقيمة اجمالى المبالغ المحصلة من المستوردين أو المتنازل إليهم خلال الثلاثة اشهر السابقة موضحا به اسم كل مستورد ومتنازل إلية والمبالغ المحصلة من كل منهم.2 صورة شهادة الإجراءات الخاصة بكل مستورد ومتنازل إلية. المادة الثالثة: على الجهات الملزمة بتنفيذ إحكام المادة 67 من قانون الضريبة على الدخل المشار الية تحديد وظائف من يعهد إليهم بتنفيذ إحكام هذه المادة. المادة الرابعة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره سجل في: 9 / 7 / 5

(1) قـرار وزيـر المالية رقم 533 لسنة 5 بشأن تحديد المبالغ الواجب تحصيلها عند تجديد أو نقل رخص تسير سيارات الأجرة أو النقل تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام المادة 69 من =

الخصـم: فى المهن غـير التجارية.

- المـادة (7) "تلتـزم الجهـات المنصـوص عليهـا فى المـادة 59 مـن هـذا القانـون أن تخصـم تحـت حسـاب الضريبـة 5% مـن كل مبلـغ يزيـد مائـة جنيـه تدفعـه إلى أصحـاب المهـن غـير التجاريـة إلتـي يصـدر بتحديدهـا قـرار مـن الوزيـر.

التحصيـل تحت حسـاب الضريبة:

- المـادة (71) "تلتـزم أقـلام كتـاب المحاكـم، عـلى اختـلاف درجاتهـا عنـد تقديـم صحـف الدعـاوى أو الطعـون إليهـا لقيدهـا، ومأموريـات الشـهر عنـد التأشـير عـلى المحـررات بالصلاحيـة للشـهر , بتحصيـل مبلـغ تحـت حسـاب الضريبـة المسـتحقة عـلى المحامـى الموقـع عـلى الصحيفـة أو المحـرر. وتلتـزم كل مستشـفى بـأن تحصـل مـن الطبيـب أو الاخصـائى الـذى يقـوم بـأداء عمـل بهـا لحسـابه الخـاص مبلغـا تحـت حسـاب الضريبـة. وتلتـزم مصلحـة الجـمارك بـأن تحصـل ممـن يـزاول مهنـة التخليـص الجمـركى مبلغـا عـن كل بيـان جمـركى يقدمـه للمصلحـة. وذلـك تحـت الضريبـة المسـتحقة عليـه. ويصـدر بتحديـد المبالـغ المنصـوص عليهـا فى الفقـرات السـابقة قـرار مـن الوزيـر"[1].

= قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 5 وزير المالية بعد الاطلاع على القانون 91 لسنة 5 قرر: المادة الأولى: يحدد المبلغ السنوي الواجب تحصيله بمعرفة أقسام المرور عند تجديد أو نقل رخصة سيارة أجرة أو نقل تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بواقع % من قيمة الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم 66 لسنة 1973، ويحصل هذا المبلغ كاملاً أو مقسطاً طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة طبقاً لقانون المرور المشار إليه على أن يقرب المبلغ المحصل إلى أقرب جنيه ولا يجدد الترخيص و لا ينقل إلا بعد التحصيل. المادة الثانية: تقوم أقسام المرور بتوريد المبالغ التي تم تحصيلها في المادة السابقة إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة كل عشرة أيام من تاريخ التحصيل وذلك بموجب شيك مرفقاً به نموذج رقم 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة ببيان السيارات الأجرة أو النقل التي يتم تجديد أو نقل رخصها خلال هذه المدة، مع بيان بأسماء ومحل أقامة المرخص باسمه السيارة. المادة الثالثة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره. سجل في: 9 / 7 / 5.

(1) قرار وزير المالية 53 لسنة 5 بشأن تحصيل المبالغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على المحامين. وزير المالية بعد الاطلاع على القانون 91 لسنة 5 . قرر : المادة الأولى: علي أقلام كتاب المحاكم بجميع أنواعها ودرجاتها ومكاتب ومأموريات الشهر العقاري تحصيل المبالغ التالية=

- المــادة (72) "تلتــزم الجهــات المنصــوص عليهــا فى المــواد 66، 67،

= تحت حساب الضريبة المستحقة علي المحامين علي الوجه الأتي: 5 جنيه علي كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم الابتدائية. 1 جنيه علي كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام محاكم الاستئناف. 15 جنيه علي كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام محكمه النقض. المادة الثانية: علي أقلام كتاب المحاكم ومكاتب ومأموريات الشهر العقاري تسليم المحامي إيصالا بكل مبلغ تم دفعه تحت حساب الضريبة. وعليها توريد قيمه كل ما حصلته الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو/ أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا بالنموذج 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبةموضحاً به: قيمه إجمالي المبالغ المحصلة موضحا به اسم كل محام والمبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة اشهر السابقة.2 عدد الدعوى الجزئية والابتدائية والاستئنافية والنقض، والمبالغ المحصلة من كل محام علي حده التى تمت خلال الثلاثة اشهر السابقة. 3 عدد المحررات التي قدمت للشهر وقيمه كل محرر والمبالغ المحصلة من كل محامي علي حده والتي تمت خلال الثلاثة اشهر السابقة. المادة الثالثة: لا تسري أحكام هذا القرار علي: 1 صحف الدعاوى التي ترفعها هيئه قضايا الدولة. 2 صحيفة الدعوى التي يرفعها المحامي الخاضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها الخاصة بالجهة التي يعمل بها ويثبت ذلك بشهادة من الجهة التي يعمل بها المحامي.3 صحف الدعاوى التي ترفع من المحامي خلال فتره إعفائه من الضريبة ويكون إثبات ذلك وفقا لما هو مبين بالبطاقة الضريبية الصادرة للمحامي. المادة الرابعة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره. سجل في 9/ 7 / 5. قرار وزير المالية رقم 532 لسنة 5 بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب أو الاخصائى الذى يقوم بأداء عمل لحسابه الخاص فى أحدى المستشفيات طبقا لحكم المادة 71 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 5 قرر: المادة الأولى: على كل مستشفى يقوم فيه اى طبيب آو اخصائى بأداء عمل لحسابه الخاص أن تقوم بتحصيل مبلغ قدرة عشرون جنيها من كل عمل وذلك تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب أو الاخصائى. المادة الثانية: على هذه المستشفيات أن تمسك سجلا تقيد به أسماء الأطباء والأخصائيين الذين قاموا بأداء أعمال لحسابهم الخاص ونوع هذه الأعمال وتواريخها. المادة الثالثة: تقوم هذه المستشفيات بتسليم الطبيب أو الاخصائى إيصالا بكل مبلغ تم تحصيله تحت حساب الضريبة وعليها أن تورد إلى العامة الإدارة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة قيمه ما حصلته عن كل ثلاثة اشهر فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا بالنموذج 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة موضحا به: 1 قيمه اجمالى المبالغ المحصلة وموضحا به اسم كل طبيب أو اخصائى والمبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة اشهر السابقة. 2 طبيعة العمل الذى قام به الطبيب أو الاخصائى والمبالغ التى تم تحصيلها من كل طبيب أو اخصائى على حدة خلال الثلاثة اشهر السابقة. المادة الرابعة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره سجل في: 9 / 7 / 5 قرار وزير المالية رقم 534 لسنة 5 بشأن النسبة التي تحصل من قيمة الواردات تحت حساب الضريبة من أشخاص القانون الخاص طبقا لحكم المادة 67 من قانون ضريبة الدخل 91 رقم لسنة 5 وزير المالية بعد الاطلاع على قانون الضرائب على الدخل قرر: المادة الأولى: على مصلحة الجمارك إن تقوم بتحصيل نسبة بواقع نصف فى المائة من قيمة الواردات من أشخاص القانون الخاص لحساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.وان تقوم بتسليم=

68، 69، 7 ، 71، مـن هـذا القانـون، بتوريـد قيمـة مـا حصلتـه تحـت حسـاب الضريبـة إلى المصلحـة وذلـك طبقـا للإجـراءات وخـلال المواعيـد التـى تحددهـا اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون. وتلتـزم الجهـات المنصـوص عليهـا فى الفقـرة الأولى بتوريـد المبالـغ التـى تـم خصمهـا لحسـاب الضريبـي إلى المصلحـة طبقـا للإجـراءات وخـلال المواعيـد التـى تحددهـا اللائحـة التنفيذيـة لهـذا القانـون، وفى حالـة عـدم خصـم أو توريـد المبالـغ الواجـب خصمهـا تلتـزم الجهـة بـأن تـؤدى للمصلحـة هـذه المبالـغ بالإضافـة إلى مـا يسـتحق عليهـا مـن مقابـل تأخـير.

- المـادة (73) "لا تـسرى أحـكام الخصـم والتحصيـل تحـت حسـاب الضريبـة بالنسـبة إلى المبالـغ التـى تدفـع إلى الممـول خـلال فـترة إعفائـه أو عـدم خضوعـه للضريبـة.

وسـوف نقـوم بتوضيـح هـذه الجريمـة مـن خـلال أركانهـا والعقوبـة المقـررة لهـا، وذلـك مـن خـلال المطلبـين التاليـين:

المطلـب الأول: أركان الجريمة.

المطلـب الثاني: العقوبة .

=. الممول إيصالا بكل مبلغ يحصل منة تحت حساب الضريبة المستحقة. المادة الثانية: فى تطبيق حكم المادة 67 من القانون رقم 91 لسنة 5 تلتزم مصلحة الجمارك بمراعاة ما يلي: أ الالتزام بالتحصيل عند الإفراج عن أية سلعة واردة لأى شخص من أشخاص القانون الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها إلا بعد أن تحصل النسبة الواردة فى المادةمن هذا القرار تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التي تستحق علية وذلك على أساس قيمة السلع المستوردة محددة طبقا لتقدير الجمارك. ب تحصيل ذات النسبة المبينة فى المادةمن هذا القرار فى حالة التنازل عن السلعة المستوردة من كل من المتنازل والمتنازل إليه وتعديل بيانات شهادة الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب الجمركية. ج توريد قيمة ما تم تحصيله إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه أخر ابريل / يوليو / أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوبا به: 1 النموذج رقم 41 (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة بقيمة اجمالى المبالغ المحصلة من المستوردين أو المتنازل إليهم خلال الثلاثة اشهر السابقة موضحا به اسم كل مستورد ومتنازل إلية والمبالغ المحصلة من كل منهم. 2 صورة شهادة الإجراءات الخاصة بكل مستورد ومتنازل إلية. المادة الثالثة: على الجهات الملزمة بتنفيذ إحكام المادة 67 من قانون الضريبة على الدخل المشار إلية تحديد وظائف من يعهد إليهم بتنفيذ إحكام هذه المادة. المادة الرابعة: ينشر هذا القرار في الوقائع المصرية ويعمل به من تاريخ نشره سجل في: 9 / 7 / 5.

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم :

تتكون جريمة عدم تحصيل وخصم وتوريد المبالغ التى تم خصمها من الممولين شأنها فى ذلك شأن أى جريمة من ركنين الركن المادي والركن المعنوي. وفى الفرعين التاليين نوضح ذلك:

الفرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول

الركن المادي

يتمثل الركن المادي فى جريمة الامتناع والتحصيل والتوريد فى الميعاد الذى يحدده القانون أو التأخير فيه. فى الامتناع عن التحصيل الذى أوجب القانون على المختص تحصيله أو خصم وتوريد هذه المبالغ إلى مصلحة الضرائب من المتعاملين معه فى التاريخ والموعد الذى حدده القانون، سواء تمثل في عدم الخصم والتحصل أو الخصم والتحصيل وعدم التوريد في المواعيد المقررة في القانون.

الفرع الثاني

الركن المعنوي

جريمة عدم التحصيل والخصم وعدم توريد المبالغ التى تم تحصيلها أو خصمها من الجرائم العمدية التى يتطلب ركنها المعنوي ضرورة توافر القصد الجنائى العام بعنصريه العلم والإرادة لدى الممول فيكفى أن يعلم الممول أنه لم يقم بإخطار مصلحة الضرائب بالخصم والتوريد أو لم يقم بالخصم أصلا، وأن تتجه إرادته إلى ذلك. وحيث إن هذه الجريمة من الجنح فيعتبر القصد الجنائى مفترض فتقع هذه الجريمة بمجرد الخطأ العمدى، فمجرد امتناع الموظف المختص عن تحصيل المبالغ التى نص عليها القانون، أو الخصم الذى نص عليه القانون، أو توريد المبالغ التى تم تحصيلها أو خصمها إلى مصلحة الضرائب في الموعد الذى حدده القانون أو التأخير فيه [1].

(1) د/أحمد فتحى سرور - الجرائم الضريبية - المرجع السابق - ص 366.

المطلب الثاني

العقوبة

عاقب القانون على هذه الجريمة بالغرامة التى لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف هذه الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب ذات الجريمة خلال ثلاث سنوات. فجاء نص المادة 135 على النحو التالي "يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من أرتكب أيا من الأفعال الآتية:

1- الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية.

وفى جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

وأجاز المشرع التصالح في هذه الجريمة طبقا لنص المادة 138 مقابل سداد الملتزم بحجز وتوريد الضريبة للمبالغ التى كان ملتزم باستقطاعها وتوريدها إلى المصلحة بالإضافة إلى تعويض يعادل ألفا جنيه.

وكان القانون السابق يجعل من هذه الجريمة مجرد مخالفة، حيث كان يوجب الخصم تحت حساب الضريبة عن كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات، وكان يعاقب على مخالفة ذلك بالغرامة التى لا تقل عن خمسين جنيها ولا تجاوز خمسمائة جنيه م37، 187. ووفقا للتعديل الذى أدخله القانون على نصاب الخصم تحت حساب الضريبة من عشرة جنيهات إلى ثلاثمائة جنيه يلاحظ أن جريمة عدم الالتزام بالخصم أصبحت جنحة بعدما كانت مخالفة.

المبحث السابع

جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة

تمهيد :

الإقرار الضريبي - كما بينا - هو بيان يقدمه الممول إلى مصلحة الضرائب يبين فيه حقيقة نشاطه من ناحية إيراداته ومصروفاته . والغرض من ذلك هو تمكين الإدارة الضريبية من متابعة الممول، وسهولة محاسبته بطريقة سليمة.

لذلك أوجب القانون على الممول أن يكون صادقاً في إقراره، وفى المقابل أوجب القانون على مصلحة الضرائب أن تقبل الإقرار الضريبي من الممول دون أن تناقشه فيه مفترضاً صدق هذا الإقرار وتربط الضريبة على أساسه. فجاء نص المادة على النحو التالي مادة (89) "تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول.

ويعتبر الإقرار ربطا للضريبة والتزام بأدائها فى الموعد القانونى وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار". إلا إذا رأت المصلحة أن هناك تعديلاً لأبد منه فأجاز لها القانون ذلك فوردت المادة (9) "للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له. كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أية بيانات متاحة فى حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار. وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة".

لذلك عاقب الفانون الممول الذى يكذب في هذا الإقرار ويدرج فيه

ضريبة بأقل من حجمها المقدر. وسوف نقوم بتوضيح هذه الجريمة من خلال أركانها والعقوبة المقررة لها، وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: أركان الجريمة.

المطلب الثاني: العقوبة.

المطلب الأول

أركان الجريمة

تقسيم :

تتكـون جريمـة إدراج الممـول مبلـغ الضريبـة في الإقـرار الضريبـي بأقـل مـن قيمـة الضريبـة المقـدرة شـأنها فى ذلـك شـأن أى جريمـة مـن ركنـين الركـن المـادي والركـن المعنـوي.

وسـوف نتناول ذلـك بالتفصيل من خـلال الفرعين التاليين:

الفـرع الأول: الركن المادي.

الفرع الثـاني: الركن المعنوي.

الفرع الأول

الركن المادي

يتمثل الركن المادي فى جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة فى قيام الممول في إدراج قيمة الضريبة في إقراره الضريبي بأقل من قيمتها التى تقدر نهائيا من واقع أرباح الممول.

وإذا كان القانون يعاقب الممول على جريمة إدراج مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة فإن إثبات ذلك يقع على مصلحة الضرائب بالأدلة والمستندات التى تثبت ذلك، وألا يكون ذلك مبنياً على الخلاف في التقدير أو الخلاف في نسبة الربح. وليس لمأمور الضرائب أن يبنى قراره بتقدير الضريبة على الاستنتاج الغير مؤسس من الواقع أو على تحرياته الخاصة طالما لم يظهر المستندات الدالة على ذلك.

ويرى البعض [1]بأن هذه الجريمة تكرار لجريمة الاحتيال الضريبي المنصوص عليها في البندين 1،من المادة 133 بحجة أن الممول الذى يدرج بالإقرار الضريبي مبلغ الضريبة استناداً إلى صافى ربح معين أو إيرادات معينة بالمخالفة لمبلغ الضريبة الذى يحدد طبقاً لصافى الربح أو الإيرادات طبقاً للمستندات الحقيقة التى تتوافر لدى مصلحة الضرائب، وعليه يكون الممول الذى يقدم الإقرار الضريبي استناداً إلى الدفاتر أو السجلات المصطنعة أو مثل الذى يقدم الإقرار الضريبي غير مؤيد بمستندات بالمخالفة للمستندات المتوافرة لديه والتى أخفاها عن المصلحة.

ولا نرى أن هذه الجريمة تكرار كما ذهب البعض لجريمة الاحتيال الضريبي، بل إن هذه الجريمة مغايرة تماماً لجريمة التزوير باصطناع مستندات

(1) د/ مجدى محمد على - نصر أبو العباس أحمد - المرجع السابق - ص 152.

أو جريمــة الاحتيــال بإخفــاء جــزء مــن النشــاط أو إخفــاء النشــاط بأكملــه لأن هــذه الجريمــة تتعلــق بالكــذب في الإقــرار فمــن الممكــن أن تكــون الســجلات التــى اســتند إليهــا الممــول في كتابــه إقــراره الضريبــة ســليمة، والممــول لم يخــف النشــاط أو جــزء منــه، ومــع ذلــك يكــذب في إقــراره بذكــر مبلــغ الضريبــة المقــدر عــلى غــير حقيقتــه. فلــو لم يكــن مثــل هــذا النــص لأصبــح معاقبــة الممــول غــير ممكنــة.

الفرع الثاني

الركن المعنوي

جريمـة إدراج الممـول مبلـغ الضريبـة في الإقـرار الضريبـي بأقـل مـن قيمـة الضريبـة المقـدرة نهائيـا مـن الجرائـم العمديـة التـى يلـزم أن يتوافـر لهـا القصـد الجنـائي بعنصريـه العلـم والإرادة، فيجـب أن يعلـم الممـول بأنـه يـدرج بالإقـرار الضريبـي مبلـغ الضريبـة المقـدرة عليـه نهائيـاً بأقـل مـن قيمتـه الحقيقـة وأن تتجـه إرادتـه إلى ذلـك.

المطلب الثاني

العقوبة

عاقب القانون على هذه الجريمة بغرامة 5% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من % إلى % من الضريبة المستحقة قانوناً، 15 % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من% إلى 5 % من الضريبة المستحقة قانونا، 8 % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من 5 % من الضريبة المستحقة قانوناً.

كما أجاز المشرع التصالح في هذه الجريمة طبقا لنص المادة 138 مقابل سداد المبالغ المستحقة على الممول، بالإضافة إلى تعويض يعادل نصف مبلغ الغرامة المقررة في المادة 136 .

فورد نص المادة (136) على النحو التالي:

"إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا، يعاقب بالغرامة المبينة نسبتها قرين كل حالة من الحالات الآتية:

1- 5% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من % إلى % من الضريبة المستحقة قانوناً.

2-15 % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل من% إلى 5 % من الضريبة المستحقة قانونا.

3-80 % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه، إذا كان هذا المبلغ يعادل أكثر من 5 % من الضريبة المستحقة قانوناً".

الخاتمة

قدمنا في هذا البحث الذى ندعو الله أن نكون قد وفقنا في جمع شتاته، عرضاً لموضوع الجرائم الضريبية في قانون الضريبية على الدخل رقم 91 لسنة 5 ، وليس الهدف من وضع هذه الخاتمة أن تكون عرضاً لجزئيات الموضوع، أو ملخصاً لكل ما تطرق إليه البحث، ففي هذا تكرار لا مبرر له، وإنما الهدف هو الوصول إلى بعض النتائج الهامة التي خلصنا إليها من عرض هذا البحث، والتي يمكن أن نحددها في النقاط التالية:

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية ليست قاصرة على الدول الفقيرة فقط وإنما تشمل كذلك الدول المتقدمة، وإن كان فى الدول الفقيرة أكثر، وذلك لضعف الوعى الضريبي من ناحية، وضعف الانتماء للوطن وحبه. ومن ناحية أخرى ضعف الجهاز الضريبي القائم على تطبيق قوانين الضرائب. ويرجع هذا التهرب لأسباب عدة منها:

1- عدم عدالة الالتزامات الضريبية. يتمثل ذلك فى محاسبة عدد كبير من الممولين بشريحة واحدة، وفرض ضريبة واحدة عليهم رغم ما يكون بينهم من تفاوت فى حجم النشاط.

2- عدم الشعور بالإستفاده المباشرة أو العائد الذى يعود علي دافع الضريبة من الضريبية التى يدفعها. على عكس الدول المتقدمة

والتـى يعـرف فيهـا الممـول أيـن تذهـب الضرائـب التـى يدفعهـا، بـل إن بعـض الـدول تخـير الممـول في دفـع الضريبـة المسـتحقة عليـه الى الجهـة التـى يختارهـا.

3- ارتفـاع الشرائح الضريبية.

4- كـثرة التشريعـات الضريبية وعدم فهمها مـن جانب المولين .

5- كـما أن مـن أسـباب التهـرب الضريبـي والمتعلقـة أكـثر بمـصر عـدم الالتـزام بقواعـد فـرض الضريبـة ومنهـا سـنوية الضريبـة وعدالتهـا، وذلـك مـن خـلال أن هـذه الإدارة لا تحاسـب الممـول عـن كل سـنة عـلى حـده بـل لقـد جـرى العمـل داخـل مصلحـة الضرائـب عـلى محاسـبة الممـول عـلى عـدد مـن السـنوات جملـة واحـدة مـن خـلال محـاضر أعـمال واحـدة، مـن الممكـن أن تكـون في سـنوات خـارج سـنوات المحاسـبة أو عـلى الأقـل بعيـدة تمامـا عـن سـنوات المحاسـبة، وبعـد المحاسـبة البعيـدة تمامـا عـن الواقـع يـأتى دور سـداد الضريبـة ويفاجـىء الممـول بمبالـغ طائلـة عـن سـنوات عديـدة، ولا يكـون في اسـتطاعته دفـع هـذه الأمـوال، التـى كان مـن السـهل عليـه دفعهـا لـو جـاءت عـن كل سـنة عـلى حـده. وعـدم عدالـة المحاسـبة تتمثـل في معاملـة عـدد كبـير مـن المولـين معاملـة واحـدة أخـذا بمـا يسـمى حـالات المثـل بالرغـم مـما قـد يكـون بينهـم مـن تفـاوت في الربـح. كل هـذه الأمـور تجعـل الممـول يتهـرب مـن الضريبـة أو عـلى الأقـل يسـعى إلى إنهـاء نشـاطه، والتنصـل مـما فـرض عليـه مـن ضريبـة.

6- غيـاب الوعـى الضريبـي لـدى المواطنـين، والمسـئول الأول عـن ذلـك هـى مصلحـة الضرائـب ذاتهـا التـى لديهـا مـن الإمكانيـات التـى تسـتطيع مـن خلالهـا تبصـير المواطنـين بالضريبـة المسـتقطعة منهـم، والى أيـن تذهـب. ويـأتى الـدور الثـاني في تبصـير المواطنـين لوسـائل

الإعـلام المختلفـة، التـى ينبغـى عليهـا أن تسـاعد مصلحـة الضرائـب في تبصـير المواطنـين بالضرائـب المفروضـة عليهـم.

ولقـد عمـل قانـون الضريبـة عـلى الدخـل 91 لسـمة 5 عـلى القضـاء عـلى ظاهـرة التهـرب الضريبـي مـن خـلال:

1- تخقيـض الشرائـح الضريبيـة حيـث جعلهـا ثـلاث شرائـح فقـط هـى%، 15%،% بعـد أن كانـت تصـل في القانـون الملغـى إلى 4 %.

2- أصـدر عفـواً عامـاً عـن غـير المسـجلين وحـدد لهـم ميعـادا للتسـجيل دون أن ينالهـم أى عقـاب، وفى ذلـك تشـجيع غـير المسـجلين بالضرائـب وغـير الخاضعـين للقانـون الضريبـي للخضـوع الطوعـى.

3- التأكيـد على الأخذ بنظـام الضريبة الموحدة.

4- تخفيـف العبء عـلي كاهل الممولين.

5- تدعيـم الثقـة بـين مصلحـة الضرائـب والممولـين مـن خـلال تـرك الإقـرار الضريبـي للممـول.

6- كـما ألغـي القانـون الفحـص الشـامل لكافـة إقـرارات الممولـين وأصبـح الفحـص حاليـا بنظـام العينـة بنـاء عـلي معايـير يتـم وضعهـا بالحاسـب الآلي الـذي يحـدد وفقـا لهـذه المعايـير العينـة التـي يتـم فحصهـا خـلال العـام.

7- إيجـاد إدارة تسـمى (إدارة خدمـة الممولـين) تقـوم بإصـدار القـرارات المسـبقة بنـاء عـلي مـا يقدمـه لهـا الممـول الـذي يريـد بـدء نشـاط أيـاً كان نوعـه لمسـاعدته عـلي معرفـة كيفيـة معاملتـه ضريبيـا لتحقيـق نـوع مـن الشـفافية .

8- لم يقـصر عـبء الإثبـات دائمـا وفى جميـع الحـالات عـلى الممـول بـل حـدد

الحالات التي يقع عبء الإثبات علي المصلحة، وكذلك الحالات التي يقع علي الممول فيها عبء الإثبات.

9- إلغاء النظرة العدائية من قبل الممولين لمصلحة الضرائب التى ظلت لسنوات طويلة، وكذلك تعديل غاية ووظيفة المصلحة، وعدم ربط أجور العاملين بالمصلحة بالحصيلة المحققة.

10- عمل على إنهاء كافة المنازعات المثارة بين المصلحة والممولين بكافة الطرق.

التوصيات والمقترحات:

1- التعجيل بإنشاء المجلس الأعلى للضرائب المنصوص عليه في المادة (139) وذلك لتحقيق ضمان حقوق دافعى الضرائب على اختلاف أنواعها والتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة فى هذا الشأن، وأن تتم إجراءات الربط والتحصيل فى إطار من التعاون وحسن النية. وكذلك توجيه الممولين إلى الإجراءات القانونية التى تكفل حصولهم على حقوقهم، وحتى يقوم المجلس بعمل دراسة وإقرار وثيقة حقوق دافعى الضرائب، ومتابعة الالتزام بها، ودراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة، ويجب عرض مشروعات القوانين واللوائح التى تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب. ودراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة بشئون الضرائب على اختلاف أنواعها والتدخل لدى جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التى

لا تتفــق وأحــكام القوانــين واللوائــح أو وثيقــة حقــوق دافعــى الضرائــب، وكذلــك العمــل عــلى أن تكــون هــذه التعليــمات غــير متعارضــة وتكفــل ربــط الضريبــة وتحصيلهــا فى يــسر ودون عنــت.

- وإعــداد دليــل الفحــص بالعينــة، وذلــك بدراســة مــدى الكفــاءة الفنيــة والماليــة للجهــات الإداريــة القائمــة عــلى شــئون الضرائــب بمــا يضمــن جــودة مســتوى الخدمــات الفنيــة والإداريــة التــى تؤديهــا، والســعى لــدى الجهــات المختصــة وتقديــم المقترحــات لإزالــة أى قصــور فى هــذا الشــأن. نــشر المعلومــات والتقاريــر والتوصيــات التــى تســاعد المموليــن عــلى التعــرف عــلى حقوقهــم والتزاماتهــم، دراســة مــا يقــدم للمجلــس مــن شــكاوى المموليــن والســعى لــدى جهــات الاختصــاص لإزالــة أســباب الصحيــح منهــا واقــتراح قواعــد عامــة تكفــل إزالــة أســبابها فى المســتقبل، وتلتــزم الجهــات الإداريــة المختصــة بالتعــاون مــع المجلــس فى دراســة مــا يحــال إليهــا مــن شــكاوى وتــزود المجلــس بالبيانــات والتقاريــر والبحــوث التــى يطلبهــا مــما يتصــل بأعمالــه.

2- التعجيــل بتفعيــل القانــون وذلــك بمحاســبة المموليــن حتــى تبــث روح الثقــة بــين المموليــن بالقانــون، ويســهل عليهــم الالتــزام بــه في الســنوات القادمــة، وفى إقراراتهــم الضريبيــة القادمــة.

3- حتــى يكــون لهــذا القانــون نصيــب مــن النجــاح يلــزم تــرك مســاحة مــن الحريــة في تطبيــق بعــض العقوبــات الــواردة في القانــون يطبقهــا المأمــور المختــص عنــد فحصــه الملــف الضريبــي الخــاص بالممــول، بعقوبــات ماليــة في حالتــى عــدم تقديــم الإقــرار الضريبــي، وعــدم الإخطــار عــن التوقــف فى الميعــاد المحــدد.

4- تعديــل القانــون وخاصــة في إعطــاء الأشــخاص الاعتباريــة شريحــة معفــاة عــلى غــرار الأشــخاص الطبيعيــين، بحيــث تعطــى للــشركات شــأنهم شــأن الأفــراد، وتعطــى للشركــة كشــخص إعتبــارى بغــض

النظـر عــن عــدد الــشركاء، وأن تخضـع للشرائـح العاديــة بــدلا مــن شريحــة واحــدة، وذلــك حتــى تتحقــق المســاواة والعدالــة في هــذا القانــون.

5- تعديــل العقوبــات الــوردة فى المــادة 136 الخاصــة بــإدراج مبلــغ الضريبــة بأقـل مـن المبلـغ الحقيقـى، وخاصـة البنـد الثالـث منهـا التـى عاقبـت الممـول بالغرامـة 8 % مـن الضريبـة المسـتحقة عـلى المبلـغ الـذى لم يتـم إدراجـه، إذا كان هـذا المبلـغ يعـادل أكـثر مـن 5 % مـن الضريبـة المسـتحقة قانونـاً. إذ كيـف يعاقـب بالغرامـة التـى تصـل إلى 8 % إذا كـذب فى إقـراره، ويعاقـب بالغرامـة منجنيـه إلى عـشرة ألاف جنيـة إذا لم يقـدم الإقـرار أصـلاَ !!!. لاشـك أن هـذا وضـع يحتـاج إلى تعديـل.

المراجع

1. إبراهيم على صالح – المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية – دار المعارف – بدون سنة نشر.
2. أحمد زكى الجمال - التهرب الجمركي وجرائم التبغ - ط 1973 –بدون دار نشر - بند 24 .
3. أحمد عبد العزيز الألفى – شرح قانون العقوبات – القسم العام – طبعة 1988.
4. أحمد عبدالعزيز الألفى – مذكرات فى القسم الخاص من قانون العقوبات سنة 1988 - مكتبة النصر بالزقازيق.
5. أحمد فتحى سرور – الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية - ط 1989 - دار النهضة العربية.
6. أحمد فتحي سرور – أصول قانون العقوبات - القسم العام – الطبعة الأولى والثانية 1971 ، 1972 – دار النهضة العربية.
7. أحمد فتحي سرور – الجرائم الضريبية – دار النهضة العربية – سنة 1990 .

8. أمـال عثـمان - شرح قانـون الإجـراءات الجنائيـة – ط1991 هــ - مطابـع الهيئـة المصريـة للكتـاب.

9. أمـال عثـمان – شرح قانـون العقوبـات الاقتصـادي في جرائـم التمويـن – دار النهضـة العربيـة – بـدون سـنة نـشر.

10. جريـدة الـشرق الأوسـط الخميـس 18 شعبـان 1426 هــ 22 سـبتمبر 2005 العـدد 9795.

11. جـلال ثـروت – د/ سـليمان عبدالمنعـم – أصـول الإجـراءات الجنائيـة - دار الجامعـة الجديـدة - سـنة 2006.

12. جــوده حســين جهــاد – الوجيــز فى الإجــراءات الجنائيــة – دار النهضــة العربيــة .

13. حبيب المصرى - ضرائب الدخل - سـنة 1945.

14. حسـن صادق المرصفاوى - التجريم فى تشريعات الضرائب - سـنة 1962.

15. حسـين خـلاف – الوجيـز في تشريعات الضرائب – ط 1952.

16. ذكى أبـو عامر- الإجـراءات الجنائية 123 .

17. رمزى سـيف - قواعد تنفيذ الأحكام والسـندات الرسـمية - ط1955.

18. رمسـيس بهنـام - النظرية العامـة للقانون - طبعة 1968.

19. رمضـان صديـق – الإدارة الضريبيـة الحديثـة – دار النهضة العربية 2005.

20. رؤف عبيـد – مبـادىء القسـم. نقـض 28مايـو 1945 مجموعـة القواعـد القانونيـة ج 6 ص 719 رقـم 583 .

21. زكريا محمد بيومى – إجراءات الإثبات في المنازعات الضريبية – مجلة التشريع المالى والضريبى – العدد 277 يناير – فبراير 1992.

22. زين العابدين ناصر – علم المالية العامة والتشريع الضريبى – طبعة 1982 – مطبعة جامعة عين شمس.

23. السعيد مصطفى السعيد – الأحكام العامة في قانون العقوبات – سنة 1962 – .

24. سمير الجنزورى – الغرامة الجنائية - سنة 1967- وما بعدها .

25. سيد عبدالمولى – الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين - ط 1995 -دار النهضة العربية.

26. عبد الباسط وفا – المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 - بدون دار نشر.

27. عبد الباسط وفا - المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91لسنة 2005– دار النهضة العربية – طبعة سنة 2006 ، 2007 .

28. عبد الحميد الشواربى – الجرائم المالية والتجارية . منشأة دار المعارف بالإسكندرية- طبعة 1989.

29. عبد الفتاح مراد – التحقيق الجنائى التطبيقى – بدون دار نشر ولا تاريخ طبع .

30. عبد المنعم محمد داؤد – التهرب الضريبى – بدون دار نشر.

31. عبد الحكم فوده – انقضاء الدعوى الجنائية وسقوط عقوبتها - ط 1964 - مكتبة شادى.

32. عبد الرازق السنهوري – الوسيط - ج3 - ص900 رقم 538 .

33. على محمد عبد المتعال – أساسيات فى علم الضرائب – دار الجيل للطباعة – القاهرة سنة 1967.

34. عوض محمد – القسم العام من قانون العقوبات.

35. مأمون محمد سلامه – القسم العام من قانون العقوبات.

36. مجدى محمد على – الموسوعة فى جرائم التهرب الضريبى فى قانون الضريبة على الدخل – بدون دار نشر.

37. مجدى محمد على – نصر أبو العباس احمد – الموسوعة في جرائم التهرب الضريبى في قانون الضرائب على الدخل – سنة 2008 – بدون دار نشر.

38. محمد حسن الحديدى – ضريبة الدخل فى التشريع المصرى – مكتبة عين شمس – القاهرة 1968.

39. محمد رشاد – ضريبة الأرباح التجارية والصناعية – ط 1947 مكتبة مصلحة الضرائب.

40. محمد زكى أبو عامر - الإجراءات الجنائية - ط2 منشأة المعارف.

41. محمد محى الدين عوض – القانون الجنائى مبادئه الأساسية ونظرياته العامة .

42. محمود محمود مصطفى - الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي . الطبعة الثانية - سنة 1979.

43. محمود مصطفى - القسم العام من قانون العقوبات .

44. محمـود نجيـب حسـنى – النظريـة العامـة للقصـد الجنـائى – دراسـة تأصيلـة مقارنـة للركـن المعنـوى فى الجرائـم العمديـة – ط3 - دار النهضـة العربيـة.

45. محمـود نجيـب حسـنى - شرح قانـون العقوبـات القسـم العـام - ط1977 ج 4 بنـد 561.

الفهرس

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة



www.ascpublishing.com





Designed By : www.cloud-eg.com